

TÜRKİYE’DE FAALİYET RAPORU DENETİMİNE İLİŞKİN TESPİT, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER*

Yrd.Doç.Dr. H. Pınar KAYA**

Prof.Dr. Şaban UZAY***

ÖZ

Çalışmanın konusunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte belirli şartları sağlayan sermaye şirketlerine getirilen yıllık faaliyet raporu denetimi oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı, Kanun yürürlüğe girmeden önce bazı şirketlerin (bankalar, sigorta ve emeklilik şirketleri) zorunlu olarak yaptırdığı faaliyet raporu denetimlerinin daha geniş yelpazede sağlıklı bir şekilde yapıp yapılamayacağını ve süreçte yaşanması muhtemel sorunların neler olacağını ortaya koymaktır. Çalışmada nitel bir araştırma yöntemi olan mülakat tekniği uygulanmıştır. Çalışmadan elde edilen bulguların, denetim kapsamında olan sermaye şirketlerinin yöneticilerine, denetim faaliyetinde bulunacak denetçilere ve düzenleyici kurum yetkililerine yardımcı olması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Türk Ticaret Kanunu, Faaliyet raporu, Yönetimin yıllık raporu.

JEL Sınıflandırması: M 42

OUTCOME, EVALUATION AND SUGGESTIONS ABOUT THE AUDIT OF ANNUAL REPORTS IN TURKEY

ABSTRACT

The theme of the study is the audit of annual reports which is a must for equity companies with specific qualities by Turkish commercial code No: 6012. The aim of the study is to determine whether the annual reports which had been done by some firms mandatorily (banks, insurance and retirement firms) can be done properly in a broader context and to determine possible

* Bu makale, yazarlar tarafından hazırlanıp yönetilen “Türkiye’de Faaliyet Raporu Denetimi: İlgili Tarafların Görüşleri Çerçevesinde Tespitler, Değerlendirmeler ve Öneriler” başlıklı yayınlanmamış doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Ayrıca 11. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda Bildiri olarak sunulmuştur.

Çalışmanın dergimize geliş tarihi: 3.11.2014

** Ahi Evran Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, (E-posta: pkaya@ahievran.edu.tr)

*** Erciyes Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, (E-posta: suzay@erciyes.edu.tr)

problems in this process. In this study, as a quantitative research method, interview method was applied. It is expected that the findings of the study will guide the regulatory authorities and the auditors who make an audit the administrative departments of the companies with share capital which will be in the scope of audit.

Keywords: Turkish Commercial Code, Annual report, Annual report of Administration.

JEL Classifications: M 42

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin geçmiş döneme ait faaliyetlerini özetlemek ve yatırımcılara mesaj vermek için kullandıkları en temel araç faaliyet raporlarıdır (Pehlivanlı 2009, 1). Yıllık faaliyet raporu, şirketin bir yıllık işleri ve faaliyetinin sonuçları, yıl içindeki önemli gelişmeler ve geleceğe ilişkin beklentiler gibi tamamen şirket yönetiminin bilgisi ve kontrolündeki konular ve durumlar hakkında tüm pay sahiplerine ve ayrıca internet sitesine konularak şirketle ilgilenen herkese bilgi aktarma aracı olarak temel haberleşme araçlarından birisi haline gelmiştir (Yavaş 2011, 5). Finansal tablolarda yer alan finansal bilgiler faaliyet raporları sayesinde daha anlamlı hale gelmektedir. Bu sebeple faaliyet raporları günümüzde en etkili iletişim kaynaklarından biri olarak nitelendirilmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun tüm sermaye şirketlerini etkileyen hükümlerinden birisi, bu türdeki şirketlerin yönetim organlarına faaliyet raporu hazırlama ve bu raporun denetimini yaptırma yükümlülüğü getirmesidir. Şirket ile ilgili her türlü bilgiyi sunma özelliğine sahip olan faaliyet raporlarındaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği bilgi kullanıcıları açısından son derece önemlidir. Bilgi kullanıcılarının, bilginin kaynağına giderek inceleme yapmaları çok zor olduğu için doğru karar alabilmeleri noktasında faaliyet raporlarının bağımsız denetçiler tarafından denetimine ihtiyaçları vardır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, tüm sermaye şirketlerine faaliyet raporu denetimi zorunluluğu getirerek bu ihtiyaca cevap vermeyi amaçlamıştır.

Kanun ilk defa 2013 yılına ilişkin finansal tablo bilgileri içeren faaliyet raporlarına görüş verme zorunluluğu getirmiştir. Yani Kanun'a göre denetçiler ilk defa 2013 yılı bilgilerini içeren faaliyet raporlarını denetleyecektir. Faaliyet raporu denetimi hem şirketler, hem denetim firmaları, hem de düzenleyici kurumlar için yeni bir denetim alanı olduğu ve ilgili Türkçe literatürde yeterince çalışılmadığı için araştırma konusu olarak belirlenmiştir.

Faaliyet raporu denetimi, kanun koyucunun, düzenleyici kurumların, bağımsız denetim şirketlerinin ve sermaye şirketlerinin uygulamanın ilk senesi olması sebebiyle bir takım belirsizlikler yaşadığı, birçok alanda farklı tartışmalara sebep olan bir konudur. **Çalışmanın temel amacı**, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile başlangıçta tüm sermaye şirketlerine getirilen, Kanun yürürlüğe girmeden önce gelen yoğun tepkiler nedeniyle 6335 sayılı Kanun’la geri adım atılarak Bakanlar Kurulu Kararı ile kapsama giren şirket sayısı azaltılan faaliyet raporu denetimlerine geniş kapsamlı bakış açısı getirmektir. Çalışma kapsamında, 6102 sayılı TTK’nın işletmelere faaliyet raporu denetimi zorunluluğu getirmesinin sebepleri ve ilgili hükümlerin Türkiye şartlarında ne derece uygulanabilir olduğu, faaliyet raporu denetimlerinin nasıl yapılacağı, bu süreçte yaşanması muhtemel sorunların neler olacağı bağımsız denetimle ilgili akademisyen, uygulayıcı ve bürokrat uzman görüşleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

2. TÜRKİYE’DE FAALİYET RAPORU DENETİMİ

Faaliyet raporu denetimi, 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte başlangıçta tüm sermaye şirketlerine getirilmiş olan bir yükümlülüktür. 30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkındaki Kanun’da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 6102 sayılı TTK’ya eklenen 397/4. madde hükmüne göre, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bakanlar Kurulu da, 23 Ocak 2013 tarihli ve 28527 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı’na dayanarak kendisine verilen yetkiyi kullanmış, bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısını daraltacak şekilde ilk ölçütleri belirlemiştir. Bundan bir süre sonra 14 Mart 2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile önceden belirlenen ölçütler aşağıya çekilerek denetim kapsamına alınan şirket sayısı genişletilmiştir. Denetime tabi şirketlerin faaliyet raporu denetimine ilişkin sorumlulukları 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yer almaktadır.

2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Faaliyet Raporu Denetimi

Finansal bilgiyi kullananların, şirket faaliyetleri hakkında bilgi edinebileceği tek kaynak faaliyet raporlarıdır (İbiş ve Çatıkkaş 2012, 115). Faaliyet raporlarının şirketler hakkında yeterli bilgiyi içerecek şeffaf bir şekilde hazırlanması büyük önem taşımaktadır. Hiç şüphesiz ki, işletmeler tarafından büyük bir titizlikle hazırlanan faaliyet raporlarının bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından da tarafsız bir şekilde denetlenmesi, raporlara olan güveni daha da artıracaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre kurulan ve faaliyet gösteren anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler yıllık faaliyet raporlarını 28 Ağustos 2012 tarihli ve 28395 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik” hükümlerine uygun olarak hazırlar.

Faaliyet raporu denetimi, 6102 sayılı TTK hükümlerinde yer alan bir denetim türüdür ve aşağıda faaliyet raporu denetimine ilişkin Kanun maddelerine yer verilmiştir¹.

6102 sayılı TTK’nın 635. maddesine göre anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır. 565. maddenin 2. fıkrasına göre, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere de Kanun’da aksi hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır. Özetle, sermaye şirketleri faaliyet raporu denetimlerine ilişkin aynı düzenlemelere tabidir. Anonim şirket hükümleri, diğer sermaye şirketleri için de geçerlidir. TTK’nın yürürlüğe girmesi ile beraber, Bakanlar Kurulu’nun belirlediği şartları sağlayan tüm sermaye şirketleri faaliyet raporu denetimi yaptırmakla yükümlü hale gelmiştir.

1 6102 sayılı TTK’nın 397. maddesinin 1. fıkrasına göre, “Denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve geçeceği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir”.

6102 sayılı TTK’nın 397. maddesinin 2. fıkrasına göre, “Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir”.

6102 sayılı TTK’nın 398. maddesinin 1. fıkrasına göre, “Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, 397. maddenin 1. fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir.

6102 sayılı TTK’nın 402. maddesinin 2. fıkrasına göre, “Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.”

Bazı özel kanunlara tabi olan bankalar, sigorta şirketlerinin faaliyet raporlarını bağımsız denetimden geçirme zorunlulukları, 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önceki yıllarda başlamıştır. Türkiye’de TTK dışında faaliyet raporu denetimiyle ilgili başlıca düzenlemeler aşağıda özet olarak açıklanmıştır.

2.2. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Kapsamında Faaliyet Raporu Denetimi

1 Kasım 2005 tarihli ve 25983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’nun 40. maddesine göre, *“bankalar, statülerine, yönetim ve organizasyon yapılarına, insan kaynaklarına, faaliyetlerine, finansal durumlarına, yönetimin değerlendirmeleri ve geleceğe yönelik beklentilerine ilişkin bilgileri, finansal tablolarını, özet yönetim kurulu raporunu ve bağımsız denetim raporunu da içeren yıllık faaliyet raporu hazırlamak zorundadırlar. Faaliyet raporunun hazırlanmasına, ilgili mercilere bildirilmesine ve kamuya açıklanmasına ilişkin usul ve esaslar Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca belirlenir.”*

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” yıllık faaliyet raporuna ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Yıllık faaliyet raporlarının hazırlanması, sunumu ve yayımlanması, ilgili yönetmelik hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır.

BDDK tarafından 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin” 26. maddesinin 16. fıkrasına göre, banka yönetim kurulu tarafından hazırlanıp genel kurula sunulan yıllık faaliyet raporunun, ilgili olduğu hesap dönemi sonuna ilişkin bağımsız denetimi gerçekleştiren yetkili denetim kuruluşu tarafından “Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” uyarınca denetlenmesi ve denetim sonucunda Yıllık Faaliyet Raporu Uygunluk Görüşü ve Yıllık Faaliyet Raporu Uyuşmazlık Görüşü verilmesi zorunludur.

Bankaların yıllık faaliyet raporlarını 2006 yılından itibaren asgari bilgileri içerecek şekilde hazırlama ve raporda yer alan finansal bilgilerin ilgili hesap dönemi sonu itibarıyla düzenlenen finansal tablolarla uyumu ve doğruluğuna ilişkin bağımsız denetim kuruluşlarına denetim yaptırma zorunlulukları bulunmaktadır.

2.3. 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu Kapsamında Faaliyet Raporu Denetimi

14 Haziran 2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 18. maddesi sigorta ve reasürans şirketlerinin hesap esaslarını, kayıt düzeni ile temel finansal tablo ve mali bünye düzenlemelerini içermektedir. 18. maddenin 2. fıkrasına göre, “*Sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri bilançolarının, kâr ve zarar cetvellerinin ve Müsteşarlıkça uygun görülecek diğer mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirilmesi ve ilan ettirilmesi zorunludur. Müsteşarlık, sigorta şirketleri ve reasürans şirketlerinin bağımsız dış denetim kuruluşlarınca denetlenmelerini düzenlemeye yetkilidir*”.

Hazine Müsteşarlığı tarafından, 7 Ağustos 2007 tarih ve 26606 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin Mali Bünyelerine İlişkin Yönetmelik Türkiye’de kurulu sigorta ve reasürans şirketleri, yabancı sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’deki şubeleri ile emeklilik şirketlerine ilişkin düzenlemeleri kapsamaktadır. Yönetmeliğin 6. bölümü faaliyet raporu ve denetimine ilişkin esasları içermektedir.

5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu’na tabi şirketlerin yıllık faaliyet raporu düzenleme ve denetim yükümlülükleri 2007 yılından itibaren bulunmaktadır. Denetim faaliyetleri, yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ile uyumuna ilişkin önemli bir hatanın olup olmadığı konusunda makul güvence sağlamak üzere yürütülmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları yıllık faaliyet raporu denetimleri sonucunda, bankalardaki uygulamaya benzer “Yıllık Faaliyet Raporu Uygunluk Görüşü ve Yıllık Faaliyet Raporu Uyuşmazlık Görüşü” şeklinde iki türlü görüş vermektedirler.

2.4. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Raporu Denetimi

30 Aralık 2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 14. maddesi finansal raporlama ve bağımsız denetime ilişkin esasları düzenlemektedir. 14. maddenin 1. fıkrasına göre, “*İhraççı, kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek finansal tablo ve raporları, şekil ve içerik bakımından Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlamak ve ibraz etmek zorundadır*”.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 6362 sayılı Sermaye

Piyasası Kanunu’na dayanılarak çıkarılan 13 Haziran 2013 tarihli ve 28676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği”nin 6. maddesinin 1. fıkrasına göre, “*İşletmeler bu Tebliğde düzenlenen esaslara uygun olarak yıllık finansal raporlarını (finansal tablolar, yönetim kurulu faaliyet raporları ve sorumluluk beyanlarından oluşan raporlar) düzenlemekle yükümlüdürler*”.

Tebliğ’in “Yönetim Kurulu Yıllık ve Ara Dönem Faaliyet Raporları” başlıklı 8. maddesi faaliyet raporlarında yer alması gereken bilgileri düzenlemektedir. 8. maddenin 1. fıkrasına göre, “*İşletmeler, yıllık faaliyet raporlarını 28/8/2012 tarihli ve 28395 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak hazırlarlar*”.

Finansal raporların bağımsız denetimi ile ilgili düzenlemeler Tebliğ’in 21. maddesinde yer almaktadır. 21. maddenin 1. fıkrasına göre, “*Bu Tebliğ uyarınca hazırlanacak finansal raporların bağımsız denetiminde Kurulun bağımsız denetimle ilgili düzenlemelerine uyulur*”. 3. fıkrasına göre ise, “*Yıllık ve ara dönem yönetim kurulu faaliyet raporunun bağımsız denetimi, faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar*”.

Özetle, Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketler de faaliyet raporu düzenlemek ve denetimini yaptırmakla yükümlüdür. Denetçiler, yaptıkları faaliyet raporu denetimleri sonucunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 18 Mart 2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Finansal Raporlara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde rapor düzenlemektedirler.

ABD, İngiltere ve Almanya gibi başlıca gelişmiş ülkelerde faaliyet raporu denetimi uygulaması, Türkiye’deki düzenlemeler ile karşılaştırılabilmek açısından aşağıda özet olarak açıklanmıştır.

3. İNGİLTERE, ALMANYA VE ABD’DE FAALİYET RAPORU DENETİMİ

İngiltere, Almanya ve ABD’de faaliyet raporu ve denetimine ilişkin mevcut düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

3.1. İngiltere’de Faaliyet Raporu Denetimi

İngiltere, faaliyet raporlarının düzenlenmesini ve denetimini ön-gören hüküm ve kurallara sahip ülkelerden biridir. Faaliyet raporu İngiltere’de uzun süredir şirketler hakkındaki güvenilir bilginin esas kaynağı olarak görülmektedir (IR Society 2013, 1). Ülkede, şirket faa-liyet raporlarının kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde düzenlenme-sine ve web sitelerinde tüm kullanıcıların erişimine açık tutulmasına büyük önem verilmektedir. İngiltere sisteminde sermaye piyasası dü-zenleyici kuruluşunun etkinliği söz konusu değildir (Başpınar 2004, 45). Finansal raporlamaya, menkul kıymetler borsası ve ülkenin mev-cut vergi sisteminden daha çok Şirketler Kanunu ile profesyonel yöne-ticiler etkilemektedir (Özkan ve Terzi 2010, 28).

İngiltere’de şu an yürürlükte bulunan 2006 Şirketler Kanunu (Com-panies Act 2006), 47 bölüm ve 1300 maddeden oluşmakta ve şirketlerle ilgili her konuda geniş düzenlemeler içermektedir. Kanunun 15. bölü-mü Hesaplar ve Raporlara ilişkindir. 382. maddenin 3. fıkrasında hangi şirketlerin küçük ölçekli olacağına ilişkin sayısal açıklamalar yer al-maktadır. İlgili maddeye göre aşağıdaki şartların iki veya daha fazlasını sağlayan şirketler küçük ölçeklidir ve denetim yaptırma yükümlülükleri yoktur.

Ciro (Toplam Satış Tutarı)	£5.600.000’dan fazla olmayan
Bilanço Toplamı (Aktif Büyüklüğü)	£2.800.000’dan fazla olmayan
Çalışan Sayısı	50’den fazla olmayan

2006 Şirketler Kanunu’nun 475. maddesinin 1. fıkrasına göre, bir mali yıl için şirketin yıllık hesapları o şirket aşağıdaki şartları taşıma-dığı sürece denetime tabi tutulmak zorundadır, yani aşağıdaki şartları taşıyan şirketler denetimden muafır:

- Küçük ölçekli şirketler
- Aktif olmayan şirketler
- Kamu sektörü denetimine tabi olan kar amacı gütmeyen şir-ketler

Şirketler Kanunu 496. maddede yer alan, “Yöneticilerin Raporu’na İlişkin Denetçi Raporu” başlığı altında yapılan düzenleme ile şirket yö-neticilerinin hazırlamış olduğu faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin, finansal tablolarda sunulan bilgiler ile tutarlı olma şartı aranmıştır. İlgili maddeye göre; “denetçi, şirketin yıllık hesaplarına ilişkin raporunda, mali yıl içinde yöneticilerin raporunda verilen bilgi ile yıllık hesapların

tutarlı olup olmadığı görüşünü belirtmelidir”. Bu maddeden, denetçinin faaliyet raporu denetimi yapacağı ancak görüşünü ayrı bir rapor halinde değil tek bir raporda sunacağı anlaşılmaktadır. Faaliyet raporu denetiminin kapsamı da aynen Türkiye’deki gibidir.

3.2. Almanya’da Faaliyet Raporu Denetimi

Almanya’da bağımsız denetim kuruluşları denetimlerini, Alman Ticaret Kanunu’nun 317. maddesine ve Alman Kamu Denetçileri Enstitüsü tarafından yayımlanan ve “Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olan Alman Genel Kabul Görmüş Standartlara uygun olarak yürütürler. Bu standartlar mesleki gereksinimler ile uyumlu ve finansal tabloların yanıltıcı beyandan uzak olup olmadığı konusunda makul bir güvence sağlamak üzere denetimin planlanması ve yürütülmesini gerektirmektedir. Söz konusu standartlar, faaliyet raporunun finansal tablolar ve denetim bulguları ile tutarlı olup olmadığına ve bir bütün olarak işletmenin durumu hakkında uygun bir görüş sağladığına ve gelecekteki gelişmelerin fırsatlarını ve risklerini uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığına makul güvence sağlamak üzere faaliyet raporu denetiminin planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir. Alman Ticaret Kanunu 322(3) bölümü uyarınca faaliyet raporu denetimi şirket hakkında herhangi bir çekinceye yol açmamalıdır (Henkel Annual Report 2012, 161).

Almanya’da şirketlere ilişkin hükümler Alman Ticaret Kanunu’nda düzenlenir. Alman Ticaret Kanunu’nun 267. maddesi işletme büyüklüklerini belirlemektedir. Büyüklük sınıflandırması Türkiye’de olduğu gibi 3 kritere göre yapılmaktadır. Bunlar; toplam varlıklar, satış hacmi ve çalışan sayısıdır. Aşağıdaki tabloda Almanya’daki şirket kriterleri toplu olarak gösterilmektedir. Küçük, orta ve büyük ölçekli olabilmenin şartı, tablonun ilgili satırlarında yer alan 3 ölçütten en az 2’sini aşmamaktır.

Ölçek	Sınır	Toplam Varlıklar(€)	Satış Hacmi(€)	Çalışan Sayısı
Küçük	Kadar	4.840.000	9.680.000	50
Orta	Arasında	4.840.000-19.250.000	9.680.000-38.500.000	50-250
Büyük	Üzerinde	19.250.000	38.500.000	250

Alman Ticaret Kanunu’nun 267. maddesinde belirtilen küçük ölçekli olmayan şirketlerin yıllık raporlarının bağımsız bir denetçi tarafından denetime tabi tutulması öngörülmektedir. (HGB §. 316 1) Bu madde hükmünden Almanya’da küçük ölçekli şirketlerin bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğünün olmadığı anlaşılmaktadır. Konsolide finansal tabloların ve yönetimin faaliyet raporunun bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi gerekir. (HGB §. 316 2)

“Kanuni denetim yükümlülüğünün konusu HGB §. 317’de belirtildiği gibi defter tutma usulü, yıl kapanışı (bilanço, kar-zarar hesaplaması, ek dipnot açıklamaları) ve durum raporudur. Yıl kapanışının denetimi, kanuni yükümlülüklerle, şirket sözleşmesi ve içtüzüğünün tamamlayıcı hükümlerine riayet edilip edilmemesini kapsamaktadır. Faaliyet raporunun denetiminde, raporun yıl kapanışıyla uyumlu olup olmadığı ve işletmenin durumu hakkında geçerli bir fikir verip vermediği kontrol edilir. Bunun yanı sıra şirketi gelecekte bekleyen olası risklerin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin de dikkate alınması gerekmektedir (KPMG&Türk- Alman Ticaret ve Sanayi Odası 2004, 23). Denetçi, denetim bulgularının sonuçlarına göre finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını ve faaliyet raporunun şirketin durumunu bir bütün olarak yansıtıp yansıtmadığını tespit eder. (HGB §. 317 2) Denetçi denetimlerini yaparken Uluslararası Denetim Standartlarını uygulayacaktır. (HGB §. 317 5)

Almanya’da küçük ölçekli şirketler dışındaki tüm şirketlerin faaliyet raporlarını denetimden geçirme zorunluluğu vardır. Faaliyet raporunun denetiminde, raporun yıl kapanışıyla uyumlu olup olmadığı ve işletmenin mevcut durumu hakkında geçerli bir fikir verip vermediği kontrol edilir. Bunun yanı sıra şirketi gelecekte bekleyen olası risklerin mali tablolar üzerindeki etkilerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Denetçi, denetim bulgularının sonuçlarına göre finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını ve faaliyet raporunun şirketin durumunu bir bütün olarak yansıtıp yansıtmadığını tespit eder. Denetçi yaptığı incelemeler sonucunda faaliyet raporuna ilişkin görüşünü ayrı bir raporda değil, bağımsız denetim raporunun altında sunmaktadır. Almanya’daki faaliyet raporu denetiminin Türkiye’den daha geniş kapsamlı olduğu ifade edilebilir.

3.3. ABD’de Faaliyet Raporu Denetimi

Dünyanın en gelişmiş ekonomilerinden biri olarak görülen ABD’de tüm halka açık şirketler faaliyet raporu düzenlemekle yükümlüdür. Faaliyet raporunun çerçevesini Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (Securities And Exchange Commission-SEC) belirlemiştir.

SEC tarafından oluşturulan kurallar, borsada işlem gören şirketlerin birtakım bilgilerini kamuoyuna sürekli olarak açıklamalarını gerektirir. Örneğin, hisse senedi ihraç eden büyük ölçekli şirketler faaliyet raporlarını Form 10-K’ya, 3 aylık raporlarını Form 10-Q’ya ve sürekli raporlarını ise Form 8-K’ya göre teslim etmelidirler. 10-K formundaki faaliyet raporu, denetlenmiş finansal tabloları içerir ve firmaların faaliyet alanlarına ve finansal durumlarına ilişkin kapsamlı bir bakış açısı sağlar (U.S. Securities and Exchange Commission 2009).

“Form 20-F ise, ABD’de borsalarda hisse senetleri işlem gören tüm “yabancı özel hisse senedi ihraç eden şirketler” tarafından düzenlenmek zorunda olan ve SEC tarafından yayımlanan bir başka formdur. Bilgi gereksinimleri yerli ABD şirketlerindeki gibi katı değildir, oy hisselerinin %50’den azı ABD yatırımcılarının elinde bulunan şirketler için geçerlidir. Form 20-F’in düzenlenme amacı yatırımcılar, yerli hisse senetleri yanında yabancı yatırımları da değerlendirebilsin diye yabancı merkezli şirketlerin raporlama koşullarını standart hale getirmektir (Investopedia 2013).

Amerika Birleşik Devletleri’nde faaliyet raporlarının düzenlenmesine ilişkin formlar SEC tarafından oluşturulmaktadır. Yasal mevzuat genel olarak incelendiğinde düzenlenen faaliyet raporlarının denetimine ilişkin bir hükme rastlanmamaktadır. ABD’de faaliyet raporu denetimi zorunluluğunun olmamasının bir sebebi, Sarbanes Oxley Kanunu’nun Sermaye Piyasası Kurulu’na kayıtlı şirketlere “Finansal Raporlama ile ilgili İç Kontrolün Güvenilirliği Raporu” (Internal Control Over Financial Reporting – ICFR) düzenleme zorunluluğu getirmiş olması şeklinde açıklanabilir. Şirket üst yönetiminin söz konusu raporu düzenlemesi, yıllık faaliyet raporunun ve finansal tabloların bir eki olarak kamuoyuna açıklaması ve bağımsız denetimden geçirmesi bir zorunluluktur (Uzay ve Gönen 2012, 1-2). İç kontrol sistemi etkin olan şirketlerin faaliyet raporlarının da güvenilir olacağı düşüncesiyle ABD’de ayrıca bir de faaliyet raporu denetimine lüzum görülmemiş olabilir.

Özetle, İngiltere ve Almanya’da faaliyet raporu denetimi zorunluluğu bulunmasına rağmen, ABD’de şirketlere bu tür bir sorumluluk yüklenmemiştir. İngiltere ve Almanya’da ise faaliyet raporu denetimi kapsam olarak birbirinden farklı düzenlemelere tabidir.

4. TÜRKİYE’DE FAALİYET RAPORUNUN UYGULANMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Türkiye’de faaliyet raporu denetimi birçok şirket tarafından ilk olarak 2013 yılı hesap dönemine ait düzenlenen faaliyet raporlarına uygulanacaktır. Şirketlerin 2013 yılı sonu itibarıyla düzenledikleri finansal tablolarındaki bilgiler ile aynı yıla ait faaliyet raporlarında yer alan bilgiler bağımsız denetçiler tarafından tutarlılık ve gerçeğe uygunluk açısından değerlendirilecektir.

Uygulamanın ilk yılı olması sebebiyle, faaliyet raporu denetimlerine ilişkin kamuoyunda bir takım belirsizlikler yaşandığı görülmektedir. Bir tarafta akademisyenler Kanun maddelerini ve bunların Kanun’da

yer alma sebeplerini tartışırken, diğer tarafta düzenleyici kurumlar faaliyet raporu denetimlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine imkan sağlayacak düzenlemeler yapma eğilimine girmişlerdir. Bağımsız denetim kuruluşları ve şirketler ise yapılacak bu düzenlemeleri çok yakından takip etme ve yapılan düzenlemeleri uygulamaya geçirme çabası içindedirler.

Faaliyet raporu denetim sürecinde ilgili kesimlerin karşılaşması muhtemel problemlerin neler olacağını, faaliyet raporu denetimlerinden beklentilerini ve denetime ilişkin önerilerini öğrenmek amacıyla bir araştırma yapılmıştır.

4.1. Araştırmanın Amaçları, Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın amaçları şunlardır:

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun önceki kanunda yer almayan ve sınırları Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olan şirketlere faaliyet raporu denetimini zorunlu hale getirmesinin sebeplerini ortaya koymak,
- Şirketlerin ilk defa 2014 yılının başında yaptırmak zorunda oldukları 2013 yılına ait faaliyet raporu denetimlerinde denetçilerin ve şirketlerin karşı karşıya kalabilecekleri zorlukları tespit etmek,
- Faaliyet raporu denetim sürecinde yapılması gereken iş ve işlemleri ortaya koymak,
- Faaliyet raporu denetiminin Türkiye'deki uygulanabilirliğini değerlendirmek,

Çalışmada nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Nitel yöntemler özellikle sosyal bilimler alanında yaygın olarak kullanılmaktadır. Nitel araştırmanın en önemli özelliklerinden birisi, başka türlü ulaşılmaması zor olan bilgilerin kullanılan tekniklerle elde edilmesidir (Usta 2012, 149). Nitel araştırmalar, nicel araştırma yöntemlerine göre daha derinlemesine bilgi sağlar ve geleneksel araştırma yöntemleriyle ifade edilmesi zor olan sorulara cevap bulmak için gereklidir (Ataseven 2012, 547).

Nitel araştırma yöntemlerinden en sık kullanılanı mülakattır. Sosyal bilimlerde en sık kullanılan nicel veri toplama yöntemi anket olmasına rağmen mülakat yüz yüze yapılan bir görüşme olduğu için ankettten daha gerçekçi ve dürüst sonuçlara ulaştırabilir (Saruhan ve Özdemirci 2005, 122). Araştırılan konuyu ilgili bireylerin bakış açılarından görebilmeyi ve bu bakış açılarını oluşturan yapıyı ve süreçlere ilişkin algılarını ortaya koymaya olanak vermesi sebebiyle nitel araştırma yöntemlerinden, derinlemesine mülakat tekniği ve mülakat formu yaklaşımı

tercih edilmiştir. Bu amaçla belirlenen araştırma katılımcıları ile yaklaşık 1 saat karşılıklı olarak görüşülmüş ve konusunda uzman olan katılımcıların konuya ilişkin görüşleri yarı yapılandırılmış soru formları ile derinlemesine değerlendirilmeye çalışılmış ve toplanan bulguların değerlendirilmesinde tümevarıma dayalı bir yaklaşım benimsenmiştir (Biçer 2012, 164).

Araştırmada toplam 15 katılımcı² ile görüşme yapılmıştır. Katılımcıların 5’i düzenleyici kurumlardan, (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, SPK, KGK, Hazine Müsteşarlığı ve TÜRMOB), 5’i uzmanlık alanı Ticaret Hukuku ve İşletme olan akademisyenlerden, 5’i de bağımsız denetim alanında tecrübeli ve dört büyük denetim firmasında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşmaktadır. Katılımcılarla görüşme önceden randevu alınarak, kendi ofislerinde gerçekleştirilmiştir ve katılımcılardan önceden izin alınarak görüşme ses kayıt cihazı ile kaydedilmiştir. Bazı katılımcılar ses kayıt cihazına izin vermediği için, bu görüşmeler not alma şeklinde gerçekleştirilmiştir.

4.2. Tespit ve Değerlendirmeler

Bağımsız denetimle yakından ilgili katılımcıların kendilerine yöneltilen sorulara verdiği yanıtlar genel olarak değerlendirildiğinde aşağıda özetlenen tespit ve değerlendirmelere ulaşılmıştır.

1.1.1. Faaliyet Raporlarının Denetim Kapsamına Alınma Sebepi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, finansal tabloların yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu da denetim kapsamına dahil ederek denetiminin sınırını genişletmiştir. Günümüzde bilgi kullanıcılarının sadece finansal tabloları inceleyerek karar almadıkları, bunun yanında şirket ile ilgili daha doyurucu bilgiye ulaşmak için faaliyet raporlarındaki bilgileri de okudukları gözlenmektedir. Finansal tablolarda verilemeyen birçok bilgiye faaliyet raporlarından ulaşıldığı ve faaliyet raporlarında sadece finansal bilgiler yer almadığı için bu rapor, son zamanlarda aranan bir doküman olma niteliği kazanmıştır. Faaliyet raporlarının denetim kapsamına dahil edilmesinin en temel sebebi, bilgi kullanıcılarının şirket hakkında daha doyurucu bilgi elde etme ihtiyaçlarından dolayı faaliyet raporlarındaki bilgilerin güvenilirliğini artırmaktır. İkinci sebep, şirket yöneticilerinin şirket ile ilgili makul ol-

2 Akademisyenler: (Prof. Dr. İsmail KAYAR, Prof. Dr. Metin TOPÇUOĞLU, Prof. Dr. Korkut ÖZKORKUT, Prof. Dr. Nuran CÖMERT, Prof. Dr. Hasan KAVAL). Düzenleyici Kurum Yetkilileri: (Kürşad BABUÇCU, Dr. Metin SARIASLAN, Mehmet ŞİRİN, Doç. Dr. Zafer SAYAR, Mehmet ÖLMEZ). Bağımsız Denetçiler: (SMMM Berkman ÖZATA, Işıl BİLGİN, SMMM Elçin TOYGAR, Seda AKKUŞ, YMM Şaban KÜÇÜK).

mayan değerlendirmeler yapmalarını önleyerek şirketi daha şeffaf hale getirmek olabilir. Şirketlerin artık aile şirketi mantığıyla yönetilemeyeceği ve kurumsal yönetim ilkelerini benimseyen bir yönetim yapısına sahip olmaları gerektiği açıktır. Faaliyet raporları da kurumsal yönetimin en etkili araçlarından biri olarak görülmektedir. Diğer bir sebep ise, standartların faaliyet raporu denetimini gerektirmesidir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 14 Mart 2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları (BDS 720) Hakkında Tebliğ, denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanların incelenmesi hususunda denetçiye bir sorumluluk yüklemiştir. Faaliyet raporları içinde de denetlenmiş finansal tablo verileri bulunduğu için Türk Ticaret Kanunu, uluslararası uygulamalara paralel bir düzenleme yaparak, faaliyet raporu denetimini şirketler için zorunlu hale getirmiştir.

1.1.2. Tüm Sermaye Şirketlerine Faaliyet Raporu Denetimi Zorunluluğu Getirilememesinin Sebepleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun ilk çıkan şekli, bütün sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulmasını öngörmektedir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden önce çıkarılan 6335 sayılı Kanun ile tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması zorunluluğundan vazgeçilmiş olup bunun yerine bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Tüm sermaye şirketlerine bağımsız denetim ve dolayısıyla faaliyet raporu denetimi zorunluluğu getirilememesinin başlıca nedenleri bulunmaktadır. Bunlar:

- Kanun’un orijinal halinin ideal bir yapıyı yansıtmaması ve uygulanabilir olmaması,
- Kanun’un kaynak olarak alındığı diğer ülkelerde bile tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve küçük ölçekli şirketlerin denetim muafiyetinin olması,
- Fayda-maliyet analizi kapsamında, denetimin bazı sermaye şirketlerine getireceği külfetin sağlayacağı faydadan daha fazla olması,
- Denetim maliyetinin fazla olmasının şirketlerin rekabet gücünü azaltacağı endişesi,
- Sermaye şirketlerinin büyük çoğunluğunun bağımsız denetime elverişli bir kayıt sistemine sahip olmaması,

- Bazı sermaye şirketlerinin hala aile şirketi mantığıyla yönetiliyor olması,
- Tüm sermaye şirketlerini denetleyecek kadar denetçi sayısının olmaması,
- Denetimin kapsamının genişletilmesinin denetim kalitesini olumsuz yönde etkileme ihtimali,
- Türkiye’de bağımsız çalışan serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin daha çok muhasebeci şapkası altında çalışmaları ve denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmamaları,
- Siyasi otoritenin baskısı,
- Türkiye’de hesap verme ve hesap sormanın tek aracı olan muhasebeye yeteri kadar önem verilmemesi,
- Devletin ilgili kurumları arasında yaşanan uyumsuzluk ve güç çekişmesidir.

Araştırmanın katılımcılarının geneli, bunun bir geçiş süreci olduğunu ve ilerleyen dönemlerde ölçeğin daha aşağı çekilerek bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısının kademeli olarak artacağını düşünmektedir. Özellikle de anonim şirketlerin tamamının bağımsız denetime tabi olacağı öngörülmektedir. “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda” değişiklik yapılması da, katılımcıların öngörülerini doğrular niteliktedir. Ölçeğin bu şekilde her sene daha aşağı çekilmesi beklenmektedir.

1.1.3. Faaliyet Raporu İçinde Yer Alan Finansal Olmayan Bilgilerin Denetimi

Faaliyet raporları hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerden oluşmaktadır. TTK’nın 397. maddesi “yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı denetim kapsamı içindedir” hükmünden, denetçinin sadece faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimini yapacağı anlaşılmaktadır. Bu denetim de, denetlenmiş finansal tablolar ile faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin tutarlı olup olmadığının ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının karşılaştırılması ve kontrolü şeklinde sınırlı bir denetim olacaktır. Finansal olmayan bilgilerin denetimi, denetim kapsamı içinde yer almamaktadır. Zaten dünyanın hiçbir yerinde ve uluslararası denetim standartlarında faaliyet raporunda yer alan tüm bilgilerin denetimine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Finansal olmayan bilgilerin denetiminin mümkün olup olmadığı sorusu akla gelmektedir. Faaliyet raporuna yazılan finansal verilerin dayanağı zaten finansal tablolardır. Bu noktada asıl önemli olan finansal olmayan verilerin doğruluğunun tespiti değil midir? Araştırma kapsamında elde edilen veriler değerlendirildiğinde katılımcıların bu konu hakkında ortak bir görüşe sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Faaliyet raporlarında finansal ve finansal olmayan bilgi ayrımının net olmaması, şirketlere fazladan maliyet getirecek olması, denetçilerin iş yükünü artırıp daha fazla zamanlarını alacak olması, denetçilerin uzmanlık alanına girmemesi, objektif denetim kriterlerinin bulunmaması gibi sebeplerden dolayı Kanun'da sınırlı bir faaliyet raporu denetimi öngörülmüş olduğu ileri sürülmüştür.

Finansal olmayan verilerin tümünün değil ancak bir kısmının denetlenebilir olduğunu ifade etmek mümkündür. Örneğin, üretim miktarı, mevcut personel sayısı, şube sayısı, yönetim kurulu üyeleri gibi bilgiler finansal değildir ancak denetimleri yapılabilir. Çoğu durumda finansal ve finansal olmayan bilgiler birbirini tamamladıkları için birlikte değerlendirilmeleri daha anlamlı olacak ve denetimde bir bütünlük sağlanacaktır. Faaliyet raporu içindeki her bilginin değil ama bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilme olasılığı yüksek olan finansal olmayan bilgilerin raporda açıklanmasının ve denetlenmesinin gerekli olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır.

1.1.4. Faaliyet Raporu Denetimlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Faaliyet raporu denetimlerinde özellikle dikkat edilmesi gereken hususlardan biri, işletmelerin hala Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'ye değil de, Maliye'ye uygun finansal tablo hazırlamaları, bu verileri faaliyet raporlarında kullanmaları ve buna uygun irdelemeler ile yorumlar yapmalarıdır. Diğer önemli husus da, faaliyet raporlarının hazırlanması esasında şirket hesaplarının henüz kapatılmamış olabileceğidir. Yevmiye defteri kapanış tasdiklerinin son tarihinin, faaliyet raporunun zorunlu düzenlenme süresinden daha sonraki bir zamana denk gelmesi sebebiyle finansal tablolarda yapılan değişiklikler faaliyet raporlarında güncellenmeyebilir. Bu durum da uyumsuzluk ve tutarsızlık oluşturabilir. Şirket yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin özellikle bu iki noktaya dikkat etmeleri vurgulanmaktadır.

1.1.5. Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Görüş Türleri

Denetçiler, yaptıkları denetim sonucunda Kanun'un 402. maddesi gereğince finansal tabloları konu alan görüş raporu dışında ayrı bir rapor hazırlayarak yıllık faaliyet raporuna ilişkin görüş bildirmelidir. Fa-

aliyet raporu denetimlerinin ilk defa yapılacak olması sebebiyle, raporda ne tür bilgilere yer verileceği, faaliyet raporu görüş türlerinin neler olacağı ve denetçilerin bilgi kullanıcılarına hangi hususlarda güvence sağlayacakları tüm ilgililer tarafından tartışılan bir konu olmuştur.

Araştırmanın katılımcıları faaliyet raporu görüş türlerinde farklı yaklaşımlar ileri sürmektedir. Bir kısmı finansal tablo görüşlerinde olduğu gibi dörtlü bir yapının benimsenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Diğer kısmı, sadece olumlu ve olumsuz görüş içeren raporlar hazırlanabileceğini ileri sürmektedir. Diğer bir kısmı, uygulamada faaliyet raporlarına sadece olumlu görüş verdiklerini ve raporun farklı türde hazırlandığını hiç görmediklerini ifade etmektedir. Başka bir katılımcı, faaliyet raporuna olumsuz görüş verilmesinin mümkün olmayacağını, bunun finansal tablo denetimini de etkileyeceğini değerlendirmiştir.

Katılımcılarla görüşme yapıldığı dönemde KGK tarafından 18 Mart 2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Hakkında Tebliğ” ile konuya açıklık getirilmiştir. Bu Tebliğ’in Ek kısmında faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporu örneğine yer verilmiştir. Verilen örnek olumlu bir görüşü yansıtmaktadır. Olumlu görüşün yanı sıra nadir de olsa denetçi, faaliyet raporu denetimleri sonucunda faaliyet raporunda yanlış bir bilgi olduğunu tespit ederse, şartlı görüş de verebilecektir. Kısacası faaliyet raporuna ilişkin olumlu ve şartlı görüş olmak üzere iki tür denetçi raporu benimsenmiştir. Bankaların, sigorta ve emeklilik şirketlerinin faaliyet raporlarına da denetçiler benzer bir şekilde, uygunluk ve uyumsuzluk görüşü başlığı altında iki tür görüş vermektedirler.

Denetçileri faaliyet raporu denetim görüşünde asıl tedirgin eden husus; KGK’nın belirlediği formatın son kısmında yer alan “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” bölümüdür. KGK bağımsız denetçi raporunun bu bölümünde, denetçiden TTK’nın 402. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen analiz ve irdelemelere yer vermesini istemektedir. Ancak denetçiler bu bölüme tek cümle mi yazmaları gerektiğini yoksa geniş kapsamlı bir açıklama mı yapmaları gerektiğini bilmektedir. Denetçinin bu bölümde, işletmenin içinde bulunduğu riskler, gelecekteki potansiyeli, faaliyetlerinin devamlılığı gibi konulara ilişkin çok yorum yapmadan kısa ve genel bir görüş vermesi uygun olacaktır. Aksi takdirde kapsamlı bir açıklama yapması için faaliyet raporundaki sadece finansal bilgilerin değil, finansal olmayan bilgilerin de doğruluğunu denetlemesi gerekir ki, bu durum Kanun’un 397. maddesinin dışına çıkılmasını gerektirir.

1.1.6. Faaliyet Raporu Denetimine Denetleyen ve Denetlenen Tarafların Hazır Olup Olmaması

Denetimin kapsam olarak genişletilmesi hem işletmelerin hem de denetçilerin iş yükünü artırmaktadır. Katılımcıların bir kısmı aşağıdaki sebeplerden dolayı faaliyet raporu denetimlerinin sağlıklı yapılamayacağı ifade etmiştir. Bunlar:

- Denetim altyapısının yetersizliği,
- Firmaların denetim kültürüne sahip olmaması,
- Bağımsız denetçi sayısının azlığı,
- Şirketlerin hala UFRS'ye uygun finansal tablo hazırlamamaları ve vergi esaslı sistemi benimsemeleri,
- Şirket kurumsal yöneticilerinin konuya olan duyarlılıklarındaki eksiklik,
- Personel eğitiminin yetersizliği,
- Hangi perspektifte ve ne detayda denetim yapılacağı, bunun sonucunda ne derecede ve nasıl bir rapor düzenleneceğinin belirsizliği gibi bağımsız denetim standartlarının dahi yeni yayımlanıyor olması nedeniyle bir netliğin oluşmamasıdır.

Katılımcıların diğer kısmı ise, borsa şirketlerinin faaliyet raporu denetimine hazır olduğunu ve denetimi yapacak yeterli sayıda bağımsız denetçinin de var olduğunu belirtmişlerdir. Bağımsız denetimi sağlıklı şekilde tamamlayan bir şirketin faaliyet raporu denetimi için ek çalışmalar yapmasına gerek olmadığı ve hepsine bir süreç olarak bakıldığında %95'i bağımsız denetim %5'i faaliyet raporu denetimi olduğu belirtilmektedir. Mevcut dönemde denetim kapsamında olan şirketlerin zaten halka açık ve büyük ölçekli şirket olması, bu şirketlerin de sürece hazır olmaları sebebiyle bir sıkıntı yaşanmayacağı ifade edilmektedir. Hatta denetçilerin bir kısmı, faaliyet raporu denetiminin biraz prosedür olduğunu ve kendilerine maksimum yılda 10-15 saat ilave iş yükü getirdiğini ileri sürmektedir. Bunun sebebi de, mevcut faaliyet raporlarının fazla detaya girmeden, az yorumla, fazla bilgi verilmeden, yetersiz analiz içererek ve finansal tablolarda olan bilgilerin aktarılması şeklinde hazırlanmasıdır. Denetçiler, şirketlerin daha doyurucu faaliyet raporu hazırlama eğilimine girmesi durumunda zaman konusunda sıkıntı çekeceklerini ifade etmektedir.

1.1.7. Faaliyet Raporu Denetimlerinde Karşılaşılabilecek Zorluklar

Faaliyet raporu denetimlerinde yaşanan ve yaşanması muhtemel zorluklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Faaliyet raporlarının şirketler tarafından zamanında ve eksiksiz olarak sunulmaması,
- Denetçilere faaliyet raporu denetimi için yeterli zaman kalmaması,
- Denetçilerin faaliyet raporu görüşü verirken Kanun’un 402. maddesinin gerektirdiği yükümlülüklerle ilgili yeterli bilgiye sahip olmaları,
- İşletmelerde etkin iç kontrol sistemlerinin ve kurumsal risk yönetiminin olmaması ve bu yapıların gerekli nitelikte kurulmasının zaman alması,
- Finansal bilgi ve finansal olmayan bilgi ayrımının çok net olmaması,
- Faaliyet raporunda yer alan finansal olmayan bilgilerin denetçilerin uzmanlık alanına girmemesi,
- Faaliyet raporu denetimlerine ilk yıllarda şekli direnç olabileceği endişesi,
- Finansal olmayan verilerin nasıl denetleneceğine, nasıl bir denetim tekniğiyle değerlendirileceğine ve uygun denetim kanıtlarının nasıl toplanacağına ilişkin net bir çalışmanın olmaması,
- Sigorta şirketleri gibi karmaşık yapıya sahip olan, genellikle geleceğe yönelik iş yapan ve tamamen risk satan şirketlerin, sektörün özelliğini bilmeyen bir denetçi tarafından denetlenmesi endişesi,
- Denetçinin denetim sonucunda vereceği karar ile ortaya çıkabilecek şirket içi sorunlar karşısında, rapora muhalif çıkması halinde, hukuki sorunlarla karşı karşıya kalmasıdır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık gereğince hazırlanan ve şirket ile ilgili paydaşların sağlıklı karar almalarına yardımcı olan faaliyet raporlarının bağımsız denetimi, 6111 sayılı TTK ile gündemimize yeni giren bir denetim türü olmakla birlikte, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve SPK’nın da konu ile ilgili düzenlemeleri vardır. Türkiye’de faaliyet

gösteren finans sektörü dışındaki reel kesim için yeni olan faaliyet raporu denetiminin, Almanya, İngiltere gibi ülkelerde şirketler kanunu ile düzenlendiği ve uygulandığı görülmektedir. Almanya'daki faaliyet raporu denetiminin Türkiye'den daha geniş kapsamlı olduğu söylenebilir. ABD'de faaliyet raporu denetiminin olmamasının başlıca nedeninin; ABD'de Sarbanes Oxley Kanunu'nun Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı şirketlere "Finansal Raporlama ile ilgili İç Kontrolün Güvenilirliği Raporu" (Internal Control Over Financial Reporting – ICFR) düzenleme ve bağımsız denetiminin zorunluluğunun getirilmiş olması şeklinde açıklanabilir.

Türkiye'de bağımsız denetim konusu ile yakından ilgili ve tecrübeli toplam 15 akademisyen, denetçi ve bürokrata uygulanan mülakatlar sonucunda, faaliyet raporu denetimiyle ilgili tespit ve değerlendirmeler yukarıda 4.2'de açıklanmış olup, katılımcılar özellikle; faaliyet raporu denetimine tarafların hazır olup olmadıkları, faaliyet raporu denetimi görüş türleri, faaliyet raporunda finansal olmayan bilginin denetlenmesi konularında farklı görüş ileri sürmüşlerdir.

Katılımcıların Türkiye'de faaliyet raporu denetimlerinde yaşanabilecek zorlukların önüne geçilmesi hususunda dile getirdikleri başlıca **öneriler** ise aşağıdaki gibi özetlenebilir. Bunlar:

- İşletmelerin denetime olan bakış açısının ve denetim kültürünün olumlu yönde değişmesi sağlanmalıdır.
- Denetçilere yeterli bilgi birikimi ve donanıma sahip olmaları için düzenli eğitim verilmelidir.
- Yetersiz olan bağımsız denetçi sayısı hızla artırılmalı, raporlama ve denetim süreçlerindeki aksaklıklar tespit edilerek gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.
- Denetim firmaları denetçi kadrolarına yatırım yaparak ve alanında uzman kişileri istihdam ederek, denetim çalışmalarını ekip halinde yürütecek seviyeye gelmelidir.
- Mevzuatta tek düzenlilik sağlanabilmesi için SPK, BDDK, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gibi kuruluşların hazırladığı düzenlemelerde ortak amaç ve ihtiyaca cevap veren tek tip hükümlere yer verilmelidir.
- Faaliyet raporundaki hangi kalemlerin denetiminin yapılacağı keşinleştirilip, şirket ile denetçilere ilan edilmelidir.
- Doğru bilgi içeren bir faaliyet raporu düzenlenebilmesi için şirketin ilgili birimlerinin görev tanımları ve iş akış sistemleri sağlıklı bir şekilde organize edilmelidir.

Türkiye’de Faaliyet Raporu Denetimine İlişkin Tespit, Değerlendirme ve Öneriler

- Sigorta şirketlerinin denetimini yapacak denetim kuruluşlarının mutlaka aktüerya konusuna hakim denetçi istihdam etmesi gerekmektedir.
- Yapılacak faaliyet raporu denetimleri sonucunda verilecek görüş raporlarının türleri ve görüş raporunun içeriği daha net belirlenmelidir.
- Finansal tabloların denetim sürecinde yeterli çalışmalar yapılarak, işletme tüm yönleriyle tanınmalıdır.
- Faaliyet raporu denetimi konusunda dünyadaki uygulamalara paralel bir mevzuat oluşturulması gerekmektedir.
- Faaliyet raporlarına ilişkin hem şirket kendi içinde kontrol mekanizmalarını artırmalı hem de raporlar belirli merciler tarafından da kontrol edilmelidir.
- Faaliyet raporlarının teslim edilme zamanı konusuna düzenleyici kurumun bir çözüm üretmesi gerekmektedir.
- Faaliyet raporundaki finansal bilgilerin bilanço ve gelir tablosuyla da uyumlu olması gerektiğine göre finansal tablolar daha önceden kesinleştirilmelidir.
- Faaliyet raporu denetimlerinin ilk yılı olması sebebiyle uygulamadaki belirsizliğin giderilmesi için ilgili kurumun denetimi somutlaştırıcı uygulama örneklerini çıkarması yararlı olacaktır.
- Kurumsal yönetim ilkeleri işletmeler tarafından benimsenerek buna uygun yapıların kurulması, zorlukları ortadan kaldıracaktır.
- İşletmelerde risk temelli ve etkin iç kontrol sistemleri oluşturulmalıdır.

6. KAYNAKÇA

- Ataseven B. 2012, “Nitel Bilimsel Araştırmalarda Veri Kalitesinin Önemi”, *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXXIII, Sayı: II.
- Başpınar A. 2004, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı:146.
- Biçer A. A. 2012, “Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Türkiye’de KOBİ Denetimi ve Karşılaşılabilecek Zorluklar Üzerine Bir Araştırma”, *Marmara Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, İstanbul.*
- Henkel Annual Report 2012, Web Sayfası: http://www.henkel.de/de/content_data/301992_2013.03.06_FY_2012_annualreport_en.pdf (Erişim Tarihi: Şubat 2014).

- Investopedia 2013, SEC Form 20-F, Web Sayfası: <http://www.investopedia.com/terms/s/sec-form-20-f.asp> (Erişim Tarihi: Aralık 2013).
- IR Society 2013, Best Practice Guidelines Annual Report and Accounts: Printed and Online, Web Sayfası: http://www.irs.org.uk/files/Annual_Report_and_Accounts_-_printed_and_online.pdf (Erişim Tarihi: Ocak 2014).
- İbiş C. ve Çatıkkaş Ö. 2012, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85.
- Kaya, H. P. 2014, “Türkiye’de Faaliyet Raporu Denetimi: İlgili Tarafların Görüşleri Çerçevesinde Tespitler, Değerlendirmeler ve Öneriler”, Danışman: Prof. Dr. Şaban UZAY, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kayseri.
- KPMG&Türk- Alman Ticaret ve Sanayi Odası 2004, Almanya Rehberi Muhasebe Finansal Tablolar ve Denetim Temelleri, Web Sayfası: http://www.tobb.org.tr/UlkeRehberi/Documents/Ulkeler/almanya/dt_IHK_nr1_copy_141204.pdf (Erişim Tarihi: Şubat 2014).
- Özkan M. ve Terzi S. 2010, “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 100.
- Pehlivanlı D. 2009, “Yıllık Faaliyet Raporlarının Denetim Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi ve İMKB Çalışması”, *İç Denetim*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Sayı:23.
- Saruhan Ş. C. ve Özdemirci A. 2005, *Bilim, Felsefe ve Metodoloji*, Alkım Yayınevi, İstanbul.
- U.S. Securities and Exchange Commission 2009, Form 10-K, Web sayfası: <http://www.sec.gov/answers/form10k.htm> (Erişim Tarihi: Eylül 2013).
- Usta A. 2012, “Sorunsaldan Sonuçlara Bilimsel Araştırma Süreci: Bir Araştırma Raporu Örneği”, *ODTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt:3, Sayı:5.
- Uzay Ş. ve Gönen S. 2012, “Yeni TTK ile Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama ile İlgili İç Kontrol Denetimi ile Benzerlikleri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:14, Sayı:4.
- Yavaş A. 2011, “Denetlenen Şirket Açısından Yeni TTK’da Denetim”, *Sermaye Piyasası Dergisi*, Sayı:7.