

T.C.  
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

# **YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İŞLEM DENETÇİSİ VE UYGULAMASI**

Tolga ERDOĞAN

TEZ DANIŞMANI  
Doç. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT

**EDİRNE 2009**

## ÖZET

**Tezin Konusu: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması**

**Tezin Yazarı: Tolga ERDOĞAN**

Denetim, ekonomik birimlerin faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenen genel kabul görmüş kurallara uygun olup olmadığı konusunda; açıklanan veya açıklanacak bilgilerin önceden belirlenmiş olan kriterlere, uygunluğunu belirlemek amacıyla, kanıtların toplanması ve tarafsızca değerlendirilerek sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması sürecidir.

İşlem denetçisi kavramı dünyada yıllardır kullanılmaktadır. Ancak ülkemizde Türk Ticaret Kanunu ile yeni kullanılmaya başlanmış olup, konu ile ilgili Türkçe literatürde çok fazla bilgi bulunmamaktadır. İşlem denetçileri esas olarak şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltımını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyecek olan denetçilerdir.

1 Ocak 1957'de yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, yaklaşık 50 yıllık süre içinde, ihtiyaçlar dikkate alınarak birçok değişikliğe uğramıştır. 50 yıldır yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu, günün koşullarına uygun hale getirilmektedir. Hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu beraberinde birçok değişikliği ve yeniliği içermektedir.

Bu çalışmada Yeni Türk Ticaret Kanunu incelenerek ticaret hayatına getirdiği yenilikler ele alınmış, işlem denetçisinin görev ve sorumlulukları, hangi durumlarda denetim yapacakları, kimlerin işlem denetçisi olabileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca Edirne Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı SM ve SMMM'lere Yeni Türk Ticaret Kanunu ve kanunda yer alan işlem

denetçisi ile ilgili sorular yöneltilerek görüş belirtmeleri istenmiştir. Burada amaç işlem denetçisi uygulamasında yaşanabilecek sorunların tespit edilmesidir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Denetçi, İşlem Denetimi, İşlem Denetçisi, Türk Ticaret Kanunu

## ABSTRACT

### **Tezin Konusu: The Forensic Accountant And Audit Process In The New Turkish Commercial Code**

**Tezin Yazarı: Tolga ERDOĞAN**

Audit is a process of evidence collection in relation to activities of economic units whether they are in accordance with the predetermined rules, and it is the objectively evaluation and reporting of the results to the sides.

The concept of "auditor" has been used in the world for years. However, in our country it has been used recently by the new Turkish Commercial Code, so there isn't much data on the subject in Turkish literature. Auditors are the people who will control the establishment process as a basis, capital increase and decrease, combination, division, type changing, securities issued of a company or any other company actions and decisions.

The Turkish Commercial Law, numbered 6762, which became valid on 1 January 1957 has changed a lot in nearly 50-year period, considering the needs. The Turkish Commercial Code which has been in effect for 50 years, has been tried to be available for all conditions of today. The New Turkish Commercial Code that is being prepared includes many changes and improvements.

In This study, the New Turkish Commercial Code is examined and the innovations brought to business life are discussed, and the duties and responsibilities of auditors, the cases that they would audit, and who would be able to be a auditor is tried to be shown. Furthermore, Independent Accountants and Independent Financial Advisors registered in Edirne Chamber were asked field questions to provide comments related to the new Turkish Commercial Code and the

foransic accountant. The aim here, is to identify application problems that may happen.

**Key words:** Auditing, Auditors, Process Control, Process Auditor, Turkish Commercial Code

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	i
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER .....	v
TABLOLAR LİSTESİ .....	x
KISALTMALAR LİSTESİ .....	xii
GİRİŞ .....	1
PROBLEM .....	3
AMAÇ .....	6
ÖNEM .....	6
SAYILTILAR .....	7
SINIRLAMALAR .....	7
TANIMLAR .....	7
ARAŞTIRMA MODELİ .....	8
EVREN VE ÖRNEKLEM .....	8
VERİLERİN TOPLANMASI .....	9
VERİLERİN ÇÖZÜMÜ VE YORUMLANMASI .....	9

### I. BÖLÜM

#### DENETİM, DENETÇİ VE TÜRLERİ

1.1.Denetim Kavramı .....	10
1.2.Denetim Türleri .....	12
1.2.1.Denetim Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri .....	12
1.2.1.1.Mali Tabloların Denetimi .....	13
1.2.1.2.Uygunluk Denetimi .....	14
1.2.1.3.Faaliyet Denetimi .....	16
1.2.2.Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	17
1.2.2.1.Kamu Denetimi .....	17
1.2.2.2.İç Denetim .....	20

1.2.2.3.Bağımsız Denetim.....	21
1.2.3.Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	23
1.2.3.1.Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi).....	23
1.2.3.2.Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi).....	24
1.2.3.3.Özel Denetim.....	25
1.3.Denetçi Kavramı.....	26
1.4.Denetçi Türleri.....	27
1.4.1.Bağımsız Denetçiler.....	27
1.4.2.İç Denetçiler.....	28
1.4.3.Kamu Denetçileri.....	29

## II. BÖLÜM

### İŞLEM DENETÇİSİNE GENEL BAKIŞ

2.1.İşlem Denetçisinin Tanımı.....	31
2.2.Dünyadaki İşlem Denetçisi Uygulaması.....	34
2.2.1.İşlem Denetçisi Kavramı ve Gelişimi.....	34
2.2.2.İşlem Denetçisinin Taşınması Gereken Özellikler.....	38
2.2.3.İşlem Denetçisinin Taşınması Gereken Beceriler.....	40
2.2.4.İşlem Denetiminin Kullanıldığı Alanlar.....	41
2.2.5.Etkili Bir İşlem Denetiminin Gerekleri.....	42
2.2.6.İşlem Denetçiliği Eğitimi ve Meslek Mensubu Olma.....	43
2.2.7.İşlem Denetiminin Aşamaları.....	44

### III. BÖLÜM

#### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE İŞLEM DENETÇİSİ

3.1.Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Ticaret Hayatına Getirdikleri.....	46
3.1.1.Her Şirkete Bir Web Sitesi Zorunluluğu.....	48
3.1.2.Şirketlerin Denetimi.....	51
3.1.3.Anonim Şirketlerde Borçlanma.....	52
3.1.4.Halkın Aldatılmasını Önlemeye Yönelik Düzenlemeler.....	52
3.1.5.Tek Kişilik Limited Şirket.....	53
3.1.6.Ticari Muhasebe Düzeni ve Ticari Defterler.....	54
3.1.7.Haksız Rekabete İlişkin Düzenlemeler.....	56
3.1.8.Ortaklıklar Hukuku.....	57
3.1.8.1.Anonim Ortaklıklara İlişkin Düzenlemeler.....	58
3.1.8.1.1.Anonim Ortaklığın Kuruluşu.....	58
3.1.8.1.2.Ultra Vires İlkesinin Kaldırılması.....	59
3.1.8.1.3.Tek Kişilik Anonim Ortaklık.....	59
3.1.8.1.4.Kayıtlı Sermaye Sistemi.....	60
3.1.8.1.5.Aynı Sermaye İle İlgili Değişiklikler ve Sınırlanması.....	61
3.1.8.1.6.Anonim Ortaklığın Organlarına İlişkin Düzenlemeler.....	62
3.1.8.1.6.1.Yönetim Kurulu İle İlgili Düzenlemeler.....	62
3.1.8.1.6.2.Genel Kurul İle İlgili Düzenlemeler.....	63
3.1.8.1.6.3.Yönetim Kurulu ve Genel Kurul Arasındaki Yetki Paylaşımı.....	65
3.1.8.2.Bağımsız Denetleme Kuruluşları İle İlgili Düzenlemeler.....	66
3.1.8.3.Anonim Ortaklıklarda Sermaye Artırımı İle İlgili Düzenlemeler.....	67
3.1.8.4.Limited Ortaklıklara İlişkin Düzenlemeler.....	68
3.1.8.4.1.Tek Kişilik Limited Ortaklık.....	69
3.1.8.4.2.Esas Sermaye.....	70
3.1.8.4.3.Şirket Teşkilatı.....	70
3.1.8.4.4.Denetim.....	71
3.1.9.Diğer Yenilikler.....	71



3.2.Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi Kavramı ve İlgili Maddeler	73
3.2.1.Denetçi Olabilecekler .....	73
3.2.2.Denetçi Olamayacaklar .....	74
3.2.3.İşlem Denetçisi İle İlgili Maddeler .....	76
3.3.Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre İşlem Denetçisinin Sorumlulukları.....	78

## VI. BÖLÜM

### İŞLEM DENETÇİSİNİN SORUMLULUKLARI

4.1.İşlem Denetçisinin Şirket Birleşmesindeki Sorumlulukları.....	80
4.1.1.Şirket Birleşmeleri .....	80
4.1.2.Şirket Birleşmeleri İçin Hazırlanacak Raporlar .....	83
4.1.3.Birleşme Sözleşmesinin ve Birleşme Raporunun Denetlenmesi .....	83
4.1.4.Birleşme Sırasında Alacaklar ve Çalışanların Korunması .....	85
4.2.İşlem Denetçisinin Tür Değiştirmedeki Sorumluluğu .....	87
4.2.1.Tür Değiştirme Kavramı .....	87
4.2.2.Tür Değiştirme Çeşitleri.....	87
4.2.3.Kollektif ve Komandit Şirketlerde Tür Değiştirme .....	88
4.3.İşlem Denetçisinin Şirket Kuruluşundaki Sorumluluğu .....	90
4.3.1.Anonim Şirket Kavramı .....	90
4.3.2.Anonim Şirketlerin Kuruluşu .....	91
4.3.3.Anonim Şirketlerin Kuruluşunda İşlem Denetçisi Raporu .....	94
4.3.4.Limited Şirket Kavramı.....	95
4.3.5.Limited Şirketlerin Kuruluşu .....	97
4.3.6.Limited Şirketlerin Kuruluşunda İşlem Denetçisi Raporu.....	98
4.4.İşlem Denetçisinin Sona Erme ve Ayrılma Durumundaki Sorumlulukları .....	99
4.4.1.Sona Erme .....	100

4.4.2.Ayrılma .....	101
4.4.3.Sona Erme ve Ayrılmada İşlem Denetçisi Raporu .....	103
4.5.İşlem Denetçisinin Diğer Sorumlulukları .....	104
4.1.1.Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu .....	105
4.1.2.Sermayenin Artırımında İşlem Denetçisinin Sorumluluğu.....	106
4.1.3.Sermayenin Azaltımında İşlem Denetçisinin Sorumluluğu.....	109
4.1.4.Limited Şirketlerde Ortaklık Payının Geri Ödenmesinde İşlem Denetçisinin Sorumluluğu .....	110

## V. BÖLÜM

### İŞLEM DENETÇİSİNİN UYGULANMASIYLA İLGİLİ BİR ARAŞTIRMA

5.1.Araştırmanın Amacı .....	112
5.2.Araştırma Modeli .....	112
5.3.Evren ve Örneklem .....	112
5.4.Verilerin Toplanması .....	113
5.5.Verilerin Çözümü ve Yorumlanması .....	113
5.6.Bulgular ve Yorum.....	113

## VI. BÖLÜM

### SONUÇ VE ÖNERİLER

<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>155</b>
-------------------------------	------------

<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>159</b>
-----------------------	------------

<b>EK- 1 YENİ TÜRK TİCARET KANUNU - İŞLEM DENETÇİSİ VE EDİRNELİ MESLEK MENSUPLARININ GÖRÜŞLERİ ANKETİ.....</b>	<b>164</b>
--	------------

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Ankete Katılanların Yaşlara Göre Dağılımı .....	113
<b>Tablo 2:</b> Ankete Katılanların Cinsiyetlere Göre Dağılımı .....	114
<b>Tablo 3:</b> Ankete Katılanların Meslek Gruplarına Göre Dağılımı .....	114
<b>Tablo 4:</b> Ankete Katılanların Meslekteki Yıllarına Göre Dağılımı.....	114
<b>Tablo 5:</b> Ankete Katılanların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı .....	115
<b>Tablo 6a:</b> Soru 1'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	115
<b>Tablo 6b:</b> Soru 1'e Verilen Cevapların Yaşlara Göre Dağılımı.....	116
<b>Tablo 6c:</b> Soru 1'e Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı .....	117
<b>Tablo 6d:</b> Soru 1'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	118
<b>Tablo 7a:</b> Soru 2'ye Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	119
<b>Tablo 7b:</b> Soru 2'ye Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı .....	120
<b>Tablo 7c:</b> Soru 2'ye Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	121
<b>Tablo 8a:</b> Soru 3'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	122
<b>Tablo 8b:</b> Soru 3'e Verilen Cevapların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı.....	123
<b>Tablo 8c:</b> Soru 3'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	124
<b>Tablo 9a:</b> Soru 4'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	125
<b>Tablo 9b:</b> Soru 4'e Verilen Cevapların Yaşlara Göre Dağılımı.....	126
<b>Tablo 9c:</b> Soru 4'e Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı .....	127
<b>Tablo 10a:</b> Soru 5'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	128
<b>Tablo 10b:</b> Soru 5'e Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı .....	129
<b>Tablo 10c:</b> Soru 5'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	130
<b>Tablo 11a:</b> Soru 6'ya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	131
<b>Tablo 11b:</b> Soru 6'ya Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	131
<b>Tablo 11c:</b> Soru 6'ya Verilen Cevapların Yaşlara Göre Dağılımı .....	132
<b>Tablo 12a:</b> Soru 7'ye Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	133
<b>Tablo 12b:</b> Soru 7'ye Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı .....	134
<b>Tablo 12c:</b> Soru 7'ye Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	135
<b>Tablo 13a:</b> Soru 8'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	136
<b>Tablo 13b:</b> Soru 8'e Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı .....	137

<b>Tablo 13c:</b> Soru 8'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	138
<b>Tablo 14a:</b> Soru 9'a Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	139
<b>Tablo 14b:</b> Soru 9'a Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	139
<b>Tablo 14c:</b> Soru 9'a Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı .....	140
<b>Tablo 15a:</b> Soru 10'a Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	141
<b>Tablo 15b:</b> Soru 10'a Verilen Cevapların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı.....	142
<b>Tablo 15c:</b> Soru 10'a Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	143
<b>Tablo 16a:</b> Soru 11'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	144
<b>Tablo 16b:</b> Soru 11'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	144
<b>Tablo 16c:</b> Soru 11'e Verilen Cevapların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı .....	145
<b>Tablo 17a:</b> Soru 12'ye Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	146
<b>Tablo 17b:</b> Soru 12'ye Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı ...	147
<b>Tablo 17c:</b> Soru 12'ye Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	148
<b>Tablo 18a:</b> Soru 13'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı .....	149
<b>Tablo 18b:</b> Soru 13'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı .....	149
<b>Tablo 18c:</b> Soru 13'e Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı .....	150
<b>Tablo 18d:</b> Soru 13'e Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı .....	151

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>ACFE</b>	: Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları Birliği
<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü)
<b>b.</b>	: Bend
<b>BDDHY</b>	: Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik
<b>BDDHY</b>	: Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik
<b>CFE</b>	: Certified Fraud Examiner (Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzman)
<b>f.</b>	: Fıkra
<b>FLS</b>	: The Institute's Forensic and Litigation Services Committee
<b>GAAP</b>	: Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>M.</b>	: Madde
<b>SM</b>	: Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPBDSHT</b>	: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetleme Standartları Hakkında Tebliğ
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TTSG</b>	: Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>YIBU</b>	: Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzman
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir
<b>YTL</b>	: Yeni Türk Lirası

## GİRİŞ

Günümüzde ekonomik alanda meydana gelen hızlı değişimler, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve ölçeklerinin büyümesine neden olmaktadır. İşletme ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyan işletme ilgilileri olarak isimlendirebileceğimiz karar alıcılar, karar almada kullanacakları bu bilgileri kaynağından öğrenme olanağına sahip değildir. Bu nedenle, başkaları tarafından hazırlanan bilgilere güvenmek ve ona göre karar almak durumundadırlar.

Genellikle işletme yönetimi tarafından sağlanan bu bilgilerin güvenilir olmama olasılığının yüksek olması denetimi gerekli kılmıştır. Günümüzdeki hızlı değişimler sonucunda denetim olgusu da değişmekte ve ticaret hayatına farklı denetim türleri girmektedir.

1 Ocak 1957'de yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, yaklaşık 50 yıllı aşkın süre içinde, ihtiyaçlar dikkate alınarak birçok değişikliğe uğramıştır. 50 yıllı aşkın bir süredir yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu, günümüz koşullarına uygun hale getirilmektedir. Hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu beraberinde birçok değişikliği ve yeniliği içermektedir.

İşlem denetçisi kavramı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile hayatımıza girmektedir. Kanunda işlem denetçisi ile ilgili çok fazla açıklama yapılmasa da işlem denetçisinin görevleri ve hangi durumlarda görev alacağı ilgili maddeler incelendiğinde işlem denetçisinin kim olduğu, ne iş yaptığı, sorumluluklarının ve görevlerinin ne olduğu, çalışma alanları anlaşılmaktadır. Kanunun ticaret hayatına getirdiği tek yenilik işlem denetçisi değildir. Hazırlanan bu yeni kanun ticaret hayatına oldukça fazla yenilik getirmektedir.

Avrupa Birliği müktesebatına uyum da dikkate alınarak hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu 1535 maddeden oluşmaktadır. Beş yıllık bir çalışmanın ürünü

olan kanun, ilgili meslek kuruluşları ve üniversiteler başta olmak üzere sivil toplum örgütlerinin önerileri dikkate alınarak olgunlaştırılmıştır.

Dünyada yıllardır kullanılmakta olan ancak ülkemizde Türk Ticaret Kanunu ile yeni kullanılmaya başlanan işlem denetçisi kavramı kanunda şu şekilde tanımlanmaktadır; İşlem denetçileri esas olarak şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltımını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyecek olan denetçilerdir.

Kanundaki düzenlemeler dikkate alındığında yaptıkları iş bakımından denetçileri işlem denetçileri ve denetçi diye iki gruba ayırmak mümkündür. Kanunda işlem denetçilerinin niteliksel özellikleri ayrıntılı bir şekilde açıklanmamıştır. Ancak işlem denetçisi olarak görev yapacak kişiler bazen SMMM ve YMM belgesine sahip olan kişiler olarak ifade edilmiştir (Cömert, 2008: 1).

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması başlıklı tez çalışmasının;

*Birinci Bölümünde;* denetim kavramı, denetim türleri açıklanarak, denetçi kavramının tanımı yapılmış, denetçi türleri açıklanmıştır.

*İkinci Bölümde;* İşlem denetçisi kavramı açıklanarak dünyada işlem denetimi kavramının nasıl tanımlandığı ve uygulaması incelenmiştir.

*Üçüncü Bölümde;* Yeni Türk Ticaret Kanunu incelenerek kanunun ticaret hayatına getirdiği yenilikler sıralanmış, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda işlem denetçisi ile ilgili olan maddeler incelenerek işlem denetçisinin sorumlulukları açıklanmıştır.

*Dördüncü Bölümde;* İşlem denetçisinin görevleri incelenmiştir.

*Beşinci Bölüm ise; anket uygulamasına ve sonuçların değerlendirilmesine ayrılmıştır.*

## **PROBLEM**

Türk Ticaret Kanunu'nu yeniden düzenlemek amacıyla hazırlanan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Adalet Bakanlığı'nca yasama organına gönderilmiştir. Meclis gündeminde görüşülmekte olan tasarı, sermaye şirketlerin yapılarına ilişkin pek çok yeni ve bağlayıcı düzenleme getirmektedir. Ancak bu düzenlemelerin pek çoğu, kamuoyunca yeterince bilinmemektedir.

Anonim şirketlerin yapılarındaki en önemli değişiklik, denetime ilişkindir. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı sermaye şirketlerinin denetiminde, üçlü bir denetim sistemi öngörmektedir. Bunlar sırasıyla olağan denetim, işlem bazlı denetim ve özel denetim olarak sayılabilir.

Tasarı aşağıdaki hallerde işleme taraf olanlarca veya işlemi yapanlarca işlem denetimi yaptırılmasını öngörmüştür.

1) Şirket birleşmelerinde; birleşme sözleşmesi, birleşme raporu ve birleşmeye esas bilançoların işlem denetçisine denetlettilmesi zorunlu kılınmıştır. Ancak bu zorunluluk sadece büyük ölçekli şirketler için olup, küçük veya orta ölçekli şirketler için aşağıda sayılan dört hal dışında ihtiyari bırakılmıştır. (Tasarı md. 148)

a) Şirket birleşmelerine katılan bir şirketin tasfiye halinde olması halinde, birleşmenin gerçekleşebilmesi için henüz mallarının dağıtımına başlanılmamış olması ve sadece devrolan şirket konumunda olması gerekmektedir. Bu hususların kanıtlanması ancak işlem denetçisi raporunun varlığı koşuluna bağlanmıştır. (Tasarı md. 138)



b) Şirket birleşmelerinde birleşen şirketlerden birinin sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısını zararla yitirmiş olması veya borca batık olması halinde, birleşmenin gerçekleşebilmesi için diğer şirketin bu zararları giderecek ölçüde serbestçe tasarruf edebileceği özvarlığa sahip olduğu ancak işlem denetçisi raporu ile kanıtlanabilecektir. (Tasarı md. 139)

c) Birleşmeye katılan şirketlerin alacaklılara hakları için yapacakları üç ilan yükümlülüğünden kurtulmak istiyorlarsa işlem denetçisi raporu almaları zorunludur. (Tasarı md. 157)

d) Birleşmeye katılan şirketler, alacaklılara güvence verme yükümlülüğünden kurtulmak istiyorlarsa onların haklarının zaten güvencede olduğunu işlem denetçisi raporu ile kanıtlamaları gerekmektedir. (Tasarı md. 157/3)

2) Tür değişikliklerinde; tür değiştirme planı, tür değiştirme raporu ve tür değiştirmeye esas bilançonun işlem denetçisine denetletirilmesi tasarı ile zorunlu kılınmıştır. Ancak bu zorunluluk sadece büyük ölçekli şirketler için olup, küçük veya orta ölçekli şirketler için ihtiyaridir. (Tasarı md. 187)

3) Anonim şirketlere sermaye olarak konulan alacağın değerinin belirlenmesi: Anonim şirkete sermaye olarak bir alacağın konulması halinde bu alacağın varlığı ve değerinin bir yeminli veya serbest mali müşavir tarafından raporla saptanması gerekmektedir. (Tasarı md. 343/2) Ancak tasarının 342. maddesinin son cümlesinde vadesi gelmemiş alacağın sermaye olarak konulması yasaklanmıştır.

Dolayısıyla burada söz konusu olanın, vadesi geçmiş bir alacak olması gerekmektedir.

4) Anonim şirketlerde kuruluş denetimi: Tasarının 351. maddesinde anonim şirketlerin kuruluş işlemlerinin de işlem denetçisine denetletirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ancak burada bu denetimi yapabilecek kişiler, küçük ölçekli ve halka açık olmayan şirketlerde en az iki yeminli mâlî müşavir veya serbest muhasebeci

malî müşavir olarak belirlenmiştir. Diğerlerinde bu denetimi, kanunda açıklık olmamakla birlikte bağımsız denetim kuruluşunun yapacağı anlaşılmaktadır. Bu denetim şu hususları kapsayacaktır;

"Kuruluş raporunda payların tamamının taahhüt edildiği; pay bedellerinin, kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan en az tutarlarının, kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını ve buna ilişkin banka mektubunun mevcut olduğu; bu yükümlüğün dolandırıldığına ilişkin açık bir belirti bulunmadığı; aynî sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiği, mahkemece resmîyet verilen raporun dosyaya sunulduğu; kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğu; kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı bir değer ve işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığı ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığı."

5) Anonim şirketlerde sermaye artırım denetimi: Tasarının 458, 462/2 ve 469, 470 ve 472. maddeleri ile anonim şirketlerin sermaye artırım işlemlerinin ve artırımın iç kaynaklardan yapılması halinde artırılan tutarın şirkette var olduğunun bir işlem denetçisine denettirilmesi zorunlu kılınmıştır.

6) Anonim şirketlerde sermaye azaltımının denetimi: Tasarının 473. maddesi ile anonim şirketlerde sermaye azaltımı, azaltıma rağmen alacaklıların haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette kalacağına dair işlem denetçisi raporunun varlığı koşuluna bağlanmıştır.

7) Anonim şirketlerde menkul kıymet ihracı: Tasarının 505. maddesi ile anonim şirketlerin her hangi bir menkul kıymet ihracının da işlem denetçisinin denetiminde yapılması kabul edilmiştir.

Tasarının 1524. maddesi ile işlem denetçilerinin raporlarının da şirkete ait web sayfasında yayınlanması zorunluluğu getirilmiştir.

Yapılan bu değişiklikler ile beraber, Yeni Türk Ticaret Kanunu'na uygun olarak denetim işlemleri nasıl yapılacak, işlem denetçisi hangi görevleri yapacak, kimleri denetleyecek, kime bağlı olarak çalışacak gibi sorulara cevap aranacaktır.

## AMAÇ

Bu araştırmada; İşlem denetçisinin tanımı yapılarak, işlem denetçisinin görevleri, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi uygulaması ele alınacaktır. Ayrıca işlem denetçisi uygulamaları yurtdışı örnekleri ile karşılaştırılacaktır.

1. İşlem denetçisi tanımlanarak görevleri belirtilecektir,
2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda işlem denetçisi ve uygulaması incelenecek,
3. İşlem denetçisi Türkiye ve yurtdışı uygulamaları karşılaştırılacak,
4. İşlem denetiminin uygulanmasında yaşanabilecek sorunlar araştırılacaktır.

## ÖNEM

Günümüzde sadece anonim ortaklıkların tabi olduğu denetim hizmetleri Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte daha geniş bir kapsama yayılacak, anonim ortaklıkların yanı sıra diğer şirketlerde denetim kapsamına girecektir.

Denetlenecek şirket sayısı artacak, bu daha fazla denetçi ihtiyacını doğuracaktır. Bunun yanında farklı denetim türleri de oluşacaktır. Bunlardan biri olan işlem denetimi işlem denetçileri tarafından yapılacaktır.

İşlem denetçiliği Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen bir yenilik olup bu konu ile ilgili ülkemizde yapılmış araştırma bulunmamaktadır. Bu çalışma ile Türk

Ticaret Kanunu içerisinde yer alan işlem denetçisi kavramına açıklık getirilerek Türkiye’de nasıl uygulanacağı ile ilgili model oluşturulacaktır.

## **SAYILTILAR**

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda işlem denetçisi incelenerek İşlem denetçisinin görevleri incelenerek Türkiye’de nasıl uygulanacağı ile ilgili model oluşturulacaktır.

## **SINIRLAMALAR**

Araştırılacak konunun yeni bir kavram olmasından dolayı literatür taraması yapılırken zorluklar yaşanabilir.

## **TANIMLAR**

**Bağımsız denetim:** İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (SPDSHT SeriX,No:22).

**Bağımsız denetçi:** Bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanlarıdır (SPDSHT SeriX,No:22).

**Bağımsız denetim kuruluşu:** Bu Tebliğde belirtilen şartları taşıyan ve Kanun uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşlardır (SPDSHT SeriX,No:22).

**Bağımsız denetim standartları:** Yapılacak bağımsız denetimlerin ve sonuçlarının sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olabilmesi için bu Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim ilke, esas ve kurallarını ifade eder (SPDSHT SeriX,No:22).

**İşlem denetçileri,** tasarının 554 maddesinde ifade edildiği gibi “şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetler” (TTK Tasarısı M. 554).

## **ARAŞTIRMA MODELİ**

Yapılan araştırmanın ilk aşamasında gözden geçirme yöntemi ile yazılacaktır. Bunun nedeni araştırılan konunun temel niteliklerinin anlaşılması için kanun, tez, rapor, konferans sunumlarının incelenmesi ve yorumlanması gereğidir.

Edirne Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı SM ve SMMM'lere anket uygulanacak ve istatistiksel olarak yorumlanacaktır.

## **EVREN VE ÖRNEKLEM**

Tezin evreni konu ile ilgili olarak şirketler, kanunlar, bilimsel çalışmalardır. Anket çalışması Edirne Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı SM ve SMMM'lere uygulanacaktır.

## **VERİLERİN TOPLANMASI**

Literatür araştırması yapılacak, karşılaştırmalar yapılarak elde edilen sonuçlar analiz edilecektir.

## **VERİLERİN ÇÖZÜMÜ VE YORUMLANMASI**

Karşılaştırma sonucu ulaşılan bulgular ışığında Türkiye’ de uygulanacak yeni kanun için tavsiyelerde bulunulacaktır.

## I. BÖLÜM

### DENETİM, DENETÇİ VE TÜRLERİ

Toplumda sosyal, siyasal, kültürel amaçlı örgütlerin yanı sıra kar amacı güden örgütlerde mevcuttur. Kar amacı güden bu örgütlerin ve bu örgütlerden gelen bilgileri kullanan ilgililerin sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Bu kişi ve kurumların işletmelerden gelen doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaçları vardır.

Bu bölümde hukuki işlemlerin işletmeler tarafından doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığının kontrolünde yasal bir zorunluluk haline gelen denetim kavramı açıklanarak denetim türleri, denetçi kavramı ve denetçi türleri incelenecektir.

#### 1.1. Denetim Kavramı

Kurumsal ve bireysel işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespit edilmesi ve işletme yöneticilerinin işletme ile çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla belirli bir kayıt ve belge düzeni getirilmiştir (Akdoğan, 2007: 208). Bu çerçevede dâhilinde denetimin işlevlerini açıklayan birçok tanım yapılabilmektedir. Bunlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

İşletmelerin belirli hesap dönemleriyle ilgili bilgilerinin önceden tespit edilmiş ölçülerle doğruluğunu belirlemek için, tarafsızlık ilkesine uygun olarak kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilerek sonuçta bir rapor halinde ilgililere sunulması sürecidir (Bakır, 2007: 2).

Denetim, ekonomik birimlerin faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenen genel kabul görmüş ilkelere, muhasebe, denetim ilke ve standartlarına uygun olup

olmadığı konusunda; açıklanan veya açıklanacak bilgilerin önceden belirlenmiş olan ölçütlere, uygunluğunu belirlemek amacıyla, kanıtların toplanması ve tarafsızca değerlendirilerek sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması sürecidir şeklinde tanımlanabilir (Akbıyık, 2005: 38).

Diğer bir tanıma göre denetim; bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ve işlemlerine ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve bunları raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve işlemlere ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsız bir şekilde toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgileri kullanan kişilere raporlanması sürecidir (Kepekçi, 2004: 1).

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçülere olan uygunluğunu araştırmak ve bu konuda bir rapor hazırlamak amacıyla bağımsız bir uzman tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir şeklinde tanımlanabilir (Ataman, 2001: 1).

Denetim kavramının tanımında dikkat çeken özellikler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Bozkurt, 2006: 23):

- Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır.
- Denetim bir karşılaştırma sürecidir.
- Denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır.
- Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür.
- Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir.

Denetim kavramının hangi ölçütlere göre yapılması gerektiği ve uygunluk derecesinin saptanması da bir diğer önemli özelliktir.



## 1.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerinin sınıflandırılmasında, hemen hemen tüm kaynaklar görüş birliği içerisinde. İşletme ilgilileri olarak isimlendirebileceğimiz kişilerin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları iki alt başlık halindedir. Denetimin amacı yönünden ve denetçi ile işletme arasındaki örgütsel ilişki yönünden ele alınarak aşağıda belirtilmiştir (Erserim, 2007: 24). Bu iki başlığın dışında bir de denetimin niteliğine göre denetim ayrımı yapılmıştır.



Şekil: 1 - Denetim Türleri

Denetim, amacına ve konusuna göre, mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç gruba ayrılır. Denetçinin örgütsel statüsü yönünden ise denetim, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç grupta toplanır. Denetimin niteliğine göre yapılan denetim ayrımı sürekli, sınırlı ve özel denetim olarak üç kısımda incelenebilir.

### 1.2.1. Denetim Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim, amacına ve konusuna göre, mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç gruba ayrılır.

### 1.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali tabloların denetimi, işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerinin doğruluğunu tespit etmeye yönelik bir denetim türüdür. Bu sonucu elde etmek üzere; mali tablolardaki bilgilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu gibi belgelerden defter kayıtlarına, buradan mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı tespit edilmeye çalışılır. Kayıt belgelerinden defterlere, defterlerden mali tablolar yönünde böyle bir karşılaştırma yaparken mevcut bilgilerin yasalara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, doğruluk ve dürüstlük kurallarına uygun olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır (Bakır, 2007: 20).

Mali Tabloların denetiminde denetçinin dayanağı olan önceden saptanmış ölçütlerin temelinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri vardır. Ancak bunun yanı sıra, ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de yapılacak denetimlerde ölçüt olarak kullanılmaktadır. Sadece denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin, özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan ilişkisi olmaması gerekmektedir (Bozkurt, 2006: 27).

Ancak ülkemiz açısından bakıldığında denetim çalışmalarında yasal düzenlemeler, yasalar, mevzuatlar önemli rol oynamaktadır. Ayrıca, denetçiler tarafından mali tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığı araştırılmaktadır. Doğruluk, denetim esnasında incelenen unsurun şekil açısından istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının araştırılmasıdır. Dürüstlük ise, doğru olarak kabul edilen unsurun içerik olarak gerçekte var olup olmadığına bakılmasıdır (Bozkurt, 2006: 28).

Mali tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2006: 29);

- Bu tür denetimin amacı mali tablolara güvenilirlik kazandırmaktır.

- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan bağımsız bir kişiliğe sahip olmalıdır.
- Mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılması bu tür denetimin amacıdır.
- Denetçi mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturmaktadır. Var olan hatalar üzerinde tek tek durularak rapor hazırlanmamaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Hazırlanan bu rapor mali tabloların %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

Mali tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da aynı anlama gelmek üzere, bu tabloların düzenleme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir (HUD, 2004: 11)

Bu tür denetimler bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, ortaklara veya vergi dairesine verilen mali tablolardır.

### **1.2.1.2. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, işletme faaliyetlerinin gerek işletme yönetimince ve gerekse yetkili kurum ve kuruluşlarca konulmuş kurallara ne ölçüde uygun olarak yerine getirildiğinin tespit etmeyi amaçlayan denetimdir (Bakır, 2005: 20).

Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların ne ölçüde uyduğunun belirlenmesidir. Bu otorite iki farklı

grup olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; kamu kurumları ve işletme tepe yönetimidir (Selimoğlu vd., 2008: 6).

İşletmeler kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini oluşturabilmek için, çalışanlarının uymaları gereken kuralları oluşturmaktadırlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetime başvurumaktadırlar. İşletmelerde uygulanan uygunluk denetimleri çoğunlukla iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedirler. Devlet kurumları ise kendi alanları içerisinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar. Bunlara uyulup uyulmadığını belirlemek için de kendi elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimler kamu kurumları ve özel sektör işletmelerine uygulanmaktadır (Bozkurt, 2006: 28).

Uygunluk denetimleri ile ilgili çeşitli örnekler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2006: 29);

- Bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşp aşmadığının, banka müfettişleri tarafından incelenmesi uygunluk denetimlerinden iç denetime örnek verilebilir,
- Bir işletmede imzalanacak belgelerin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi uygunluk denetimi kapsamında iç denetime örnek olarak gösterilebilir,
- Vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilatlarında sürelere uyup uymadığının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi iç denetim örneğidir,
- Özel sektör işletmesinin vergi levhası aşp asmadığının vergi inceleme elemanı tarafından saptanması kamu denetimi kapsamında yapılan bir uygunluk denetimidir.

Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilen, kamu kurum ve kuruluşlarının gerçekleştirdiği mali işlemlerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırılması da uygunluk denetimi olarak isimlendirilebilir (Kepekçi, 2004: 3).

Bu tür denetimler iç denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir.

### **1.2.1.3. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini denetleme amacıyla yapılmaktadır. İşletmelerde gerçekleştirilen her türlü faaliyet önceden belirlenmiş kural ve yöntemlere uygun olarak yapılır. Mevcut işletme faaliyetlerinin belirlenmiş kural ve yöntemlere uygun olup olmadığı faaliyet denetiminin ilgi alanıdır. Bu tür denetimler kamu denetçileri ve iç denetçiler tarafından yapılmaktadır (Bakır, 2005: 20).

Faaliyet denetimi, işletmenin yapmış olduğu faaliyetlerde genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığının ölçülmesidir. Etkenlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir. Yapılan bu tür denetimlerin sonucunda mevcut durumun belirlenip, işletme yönetimine önerilerde bulunulması söz konusudur. Bu açıdan faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak ta değerlendirilebilmektedir (Bozkurt, 2006: 29).

Faaliyet denetimi yalnızca muhasebe işlemleri ile sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de kapsamaktadır. Bu sebeple uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri, örgüt yapısı girebilmektedir (Bozkurt, 2006: 29).

Faaliyet denetiminin gelişmesinde, daha çok yönetim anlayışı ve iç denetim mesleğinde yaşanan gelişmelerin katkısı olmuştur (Selimoğlu vd, 2008: 6).

Yapılan bu denetimler sonucunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına yönelik önerilerde bulunmaktadır. Faaliyet denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından; ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir (Kepekçi, 2004: 4).

### **1.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Denetçinin statüsüne göre denetim; kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetim olarak üçe ayrılır.

#### **1.2.2.1. Kamu Denetimi**

Kamu denetimi; gerek kamu idare ve işletmelerinin gerekse özel sektörün kamu hukuku yönünden denetlenmesidir. Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eder (Erserim, 2007: 13).

Kamu denetçisi; kamu kurumları adına çalışan ve kamu yararına denetim yapan kişilerdir. Kamu denetçileri hazırlanmış olan yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre denetim faaliyetinde bulunurlar.

Ülkemiz itibarıyla bu tür denetimi yapan belirli kurumlar bulunmaktadır. Bunlar; Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Denetleme Kurulu'dur (Bakır, 2005: 21).

Kamu denetimi Anayasası'nın 108. maddesinde yer almaktadır. Anayasanın söz konusu bu maddesine ve ilgili diğer kanun maddelerine göre Devlet Denetleme Kurulu, yönetimin hukuka uygunluğunun düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak faaliyetlerini yürüten bir kuruluştur.

Devlet Denetleme Kurulu; inceleme, araştırma ve denetimleri bir ya da birden çok üyesinin sorumluluğu altında gerçekleştirmektedir. Gerekli durumlarda inceleme, araştırma veya denetleme komisyonları oluşturulabilmektedir. Kurul adına hazırlanan raporlar kurulda görüşülerek karara bağlanır ve bu raporlar Cumhurbaşkanına sunulur. Kurul raporları, Cumhurbaşkanı tarafından onaylandıktan sonra, gereği yapılmak üzere Başbakanlığa ve ilgili kuruluşlara gönderilmektedir. Sonuç ile ilgili gerekli bilgi Cumhurbaşkanı'na Başbakanlık tarafından bildirilmektedir (Kepekçi, 2004: 4).

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarında araştırma ve denetim faaliyetleri yürüten bir kuruldur. 1987 yılında çıkarılan 3346 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce Denetlenmesinin Düzenlenmesi kanununa göre, mahalli idarelerin ve kamu kurum niteliğindeki meslek gruplarının denetimi, kurulun görevleri kapsamı dışında bırakılmıştır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun denetim konuları, 24.06.1983 tarihli ve 72 Sayılı kanun hükmündeki kararnamenin 22. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır;

- Denetlenen kuruluşların kanun ve statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyup uymadığını,
- İşletme bütçelerinin gereklere; işlemlerin bütçelere; maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğunu,
- Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığını,
- İşlemlerin hukuka uygunluğunu,
- İşletmelerin zarara uğratılıp uğratılmadığını denetlemektir.

Sayıştay, önceki Anayasalarda yer aldığı gibi 1982 Anayasasında da yer almaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim görevini üstlenmiştir. Sayıştay'ın denetim alanında bulunan kurum ve kuruluşlar şu şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 2004: 5);

- Genel katma bütçeli idareler
- Genel ve katma bütçeli idareler tarafından sermayesinin yarısından fazlasına katılmak suretiyle kurulan sabit ve döner sermayeli kurumlar.
- İl özel idareleri
- Belediyeler
- Bazı fonlar
- Bazı özel bütçeli idareler.

Sayıştay'ın en önemli görevlerinden birisi bütçeyi denetlemektir. Bütçenin denetimi gelirlerin denetimi ve giderlerin denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sayıştay; giderlerin idari, yargı ve yasama denetimi işlemlerini yürütmektedir (Erserim, 2007: 15).

Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Bağlı Denetim Kurulları, kamu işletmelerinin yanında özel işletmeleri de denetlemektedirler. Bu kurum ve kuruluşlar şunlardır (Erol, 1998: 89);

- Maliye Bakanlığı Müfettişliği
- Ticaret Bakanlığı Müfettişliği
- Gelirler Kontrolörlüğü
- Hesap Uzmanları Kurulu
- Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu
- Sigorta Murakabe Kurulu



### 1.2.2.2. İç Denetim

İç denetim, İşletme yönetiminin konulmuş kurallar çerçevesinde yaptırdığı bir denetim türü olarak nitelendirilebilir (Bakır, 2005: 21).

İç denetim, işletmeye hizmet etmek amacıyla işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. Farklı bir ifade ile iç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini içerisine almaktadır. Bu denetimde amaç mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini incelemektir (Kepekçi, 2004: 4).

İşletmeler, kuruluş amaçlarına bağlı olarak faaliyetlerinin yönünü tespit etmek, belirlenmiş amaçlarına ulaşip ulaşmadıklarını anlamak üzere denetimden yararlanırlar. İç denetimi gerçekleştirenler ilgili işletmenin kendi yapısı içinden belirledikleri denetçiler, yani iç denetçilerdir. İç denetimin, işletmelerin kendi yapıları içerisinde yapılıyor olması, bu tür denetimin işletmeye hizmet etmeye yönelik bağımsız bir denetleme fonksiyonu olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak işletmelerin fonksiyonlarından birinin denetim olması bunun bir kanıtı niteliğindedir (Bakır, 2005: 21).

İç denetim, işletme faaliyetlerinin, yönetim politikalarına, planlarına, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini saptamaktadır (Kepekçi, 2004: 4).

İç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini kontrol ederek, örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşip ulaşamayacağı

konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verip vermediğini belirlemektedir. İç denetimin bu yönü faaliyet denetimini oluşturmaktadır (Kepekçi, 2004: 5).

### 1.2.2.3. Bağımsız Denetim

*Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçların bir rapora bağlanmasıdır* (Selimoğlu vd., 2008: 3).

Bağımsız denetim, denetim işini meslek olarak seçmiş, kendi adına bağımsız (tarafsız) olarak çalışan kişiler ya da şirketler tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Bağımsız denetimdeki asıl amaç, yasalar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin işletme faaliyetlerinin yapılması sırasında dikkate alınıp alınmadığının belirlenmesidir. Bağımsız denetim çalışmalarının büyük bölümünü, mali tablolar üzerinde yapılan denetim çalışmaları oluşturmaktadır (Bakır, 2005: 22).

Ülkemizde muhasebecilik yasası olarak bilinen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasının çeşitli maddelerinde bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yer almaktadır (Bakır, 2005: 22). Ayrıca, bu kanunun 12. maddesi, yeminli mali müşavirlere, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi vermiştir (www.ismmmo.org.tr, Erişim: 08.03.2009).

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, Kanununun 2. maddesinde sayılan işleri yaparken, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimini de

yapabilirler. Fakat, bağımsız denetçi olarak asıl fonksiyonları, mali tabloların denetimidir. Bağımsız denetim denilince de bu kişiler tarafından yapılan mali tabloların denetimi anlaşılmaktadır (www.ismmmo.org.tr, Erişim: 08.03.2009).

Sermaye piyasası mevzuatına göre bağımsız denetim, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların (aracılık faaliyetleriyle sınırlı olarak bankalar dahil aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım ortaklıkları ve menkul kıymetler yatırım fonları) hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır (BDDHY m. 5).

Bağımsız denetim çalışmalarını; sermaye piyasası mevzuatı, denetimin konusuna göre, sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olarak sınıflandırmaktadır. Sürekli denetim, SPK düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu olan yıllık mali tabloların tümünün denetimidir ve her yıl yapılması gereken denetimdir. Sınırlı denetim, Tebliğde söz konusu edilen kuruluşların altışar aylık ara bilanço ve gelir tablolarının denetimidir (SPK Teb. Seri X, No. 12, m.1). Özel denetim ise, SPK tebliğleri uyarınca özel denetim yaptırma zorunluluğu bulunan ortaklık ve yardımcı kuruluşların, Kurula başvuruları üzerine verilen menkul kıymetlerin halka arzı iznine, ortaklık genel kurulları veya yetkili organlarının birleşme, devir veya tasfiye kararlarına dayanak teşkil edecek mali tablolarının, sermaye piyasası mevzuatı uyarınca bağımsız denetleme kuruluşu tarafından denetlenmesidir (BDDHY m. 8; SPK Teb. Seri X, No. 16, m. 19).

### 1.2.3. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Denetimin niteliğine göre denetim türlerini üç ana başlık etrafında inceleyebiliriz. Bunlar; sürekli denetim, sınırlı denetim, özel denetimdir. Aşağıda bu denetim türleri açıklanacaktır.

#### 1.2.3.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi)

Denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine olanak sağlayan ve sınırlama olmayan denetim türüdür. Bu denetim çalışmasında denetçi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediği konusunda denetim görüşüne ulaşabilmek için denetimi planlar, planını uygulayarak yeterli düzeyde kanıt toplar, birlikte çalıştığı diğer meslek mensupları ile birlikte bir sonuca ulaşır (Erserim, 2007: 17).

Bu denetimde işletme faaliyetleri hesap dönemi sona erdikten sonra denetlenmektedir. Esas denetim olarak da adlandırılan bu tür denetimlerde, hesap dönemi henüz kapatılmadan denetim çalışmaları başlatılmakla birlikte, ağırlıklı olarak denetim çalışmaları hesaplar kapatıldıktan sonra gerçekleştirilmektedir (Bakır, 2005: 23).

2002 takvim yılı itibarı ile; Aşağıdaki ortaklık ve kuruluşlar tarafından, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık mali tabloların tamamı, bu nitelikleri kazandıkları hesap dönemi başından itibaren sürekli denetim kapsamındadırlar (Akbiyık, 2005: 37);

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Yatırım fonları,

- Yatırım ortaklıkları,
- Hisse senetleri menkul kıymetler borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,
- Halka açık ortaklıklardan (hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya ortak sayısının 250'den fazla olması nedeniyle halka arz edilmiş sayılan ortaklıklar),
  - Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş olup, çıkarılmış sermayeleri tutan 2 trilyon TL ve daha fazla olanlar
  - Kayıtlı sermaye sistemi dışında olup, ödenmiş sermayeleri tutarı 5 trilyon TL ve daha fazla olanlar.

### **1.2.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)**

Ara dönemlerde, yıllık denetimi gerçekleştiren denetim şirketi tarafından yapılan denetimdir. Bu denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup, bunlar 3, 6 ve 9. ay sonu itibariyle ara mali raporlarını hazırlamak ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermek zorundadırlar. Ancak 6. ayın sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların bağımsız dış denetimden geçmesi gereklidir (Erserim, 2007: 18).

Şirketlerin ara dönemlerde düzenlendiği mali tablolar bazı sınırlamalar altında düzenlenir. Bu durum denetim açısından da sınırlama getirmekte ve şüphe yaratmaktadır. Ara dönemlerde düzenlenen mali tablolar şirketlerin mali durumu, etkinliği, verimliliği ve karlılığı hakkında bilgi vermektedir (Eski, 2006: 8).

Sınırlı denetime tabi kuruluşlardan bazıları şunlardır;

- Halka açık şirketlerden hisse senetleri borsada işlem görenler,
- Aracı kurumlar,
- Menkul-Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Fonları
- Emeklilik Yatırım Fonları

### 1.2.3.3. Özel Denetim

Özel denetim çalışması tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlar veya halka ilk defa açılacak işletmeler için yapılan bir denetim türüdür. Özel denetim sürecinde açıklamalar ve sirküler düzenlenmekte ve bu belgelerde şirketlerin mali durumundaki gelişmeleri ortaya koyabilmek amacıyla en az üç döneme ilişkin mali raporlar sunulmaktadır. Bu raporların ve bilgilerin doğruluğu konusunda görüş oluşturmak amacıyla gerçekleştirilen denetime özel denetim adı verilmektedir (Erserim, 2007: 19)

Özel denetlemeye tabi olacak kuruluşlar şunlardır (Akbıyık, 2005: 51);

- Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetlettiren ortaklıklar ile ihracını banka garantili olarak yapacak ortaklıklar hariç olmak üzere; tahvil, finansman bonosu, vb. borçlanma senetlerinin ihracı için izin almak amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuracak anonim ortaklıklardan;
  - Bu tür borçlanma senetlerine ilişkin ihraç talepleri 3 trilyon TL'yi aşanlar,

- Bu tür borçlanma senetlerinden, daha önce Kurul'un izni ile ihraç edilmiş olup, başvuru tarihinde tedavülde bulunanlar ile aynı ortaklık tarafından bunlara ek olarak yeniden ihracı talep edilenlerin tümünün toplamı 5 trilyon TL'yi aşanlar.
- Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar,
- Sermaye artırımı yoluyla hisse senetlerini ilk defa halka arz edecek ortaklıklar,
- Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetlettiren ortaklıklar hariç olmak üzere, mevcut payları hissedarları tarafından halka arz edilecek ortaklıklar.

### 1.3. Denetçi Kavramı

Çeşitli kaynaklara da denetçi ile ilgili birçok tanıma rastlamak mümkündür. Bunların bazıları şöyle sıralanabilir;

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir. Denetçiler önemli sayılabilecek aşağıda sıralanan özelliklere sahip olmaları gereklidir (Bozkurt, 2006: 31);

- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Denetçi, bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır.

- Denetçi, çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir.
- Denetçi, kişilikli ve ahlaklı olmalıdır.

Denetçi, denetim çalışmalarını gerçekleştiren, yaptığı meslek ile ilgili yeterli bilgi ve tecrübeye sahip, çalışmalarında bağımsız olabilen ve mesleğin gerektirdiği olan ahlaki nitelikleri taşıyan kişilerdir (Bakır, 2005: 21).

Tanımlardan anlaşılacağı üzere denetçi, denetim faaliyetlerini sürdüren ve gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip olan, bağımsızlıktan hiçbir zaman ödün vermeyen, mesleki ahlak kurallarına sahip ve her zaman özenle çalışmalarını yürüten kişidir.

## **1.4. Denetçi Türleri**

Denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarının içeriğine ve konumlarına göre genelde üç gruba ayrılmaktadırlar. Bunlar, "Bağımsız Denetçiler", "İç Denetçiler" ve "Kamu Denetçileri" dir.

### **1.4.1. Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi bulunmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçilere çeşitli ülkelerde, Dış Denetçi, Diplomalı Kamu Saymanı, Fermanlı Muhasip, İktisat Denetçisi, Hesap Uzmanı adları verilmektedir. Ülkemizde bu kapsama girebilen denetçiler, "Yeminli Mali Müşavir" ve "Bağımsız Dış Denetçi" olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevine sahiptirler. Bu nedenle toplumda çok önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler (Bozkurt, 2006: 31).



Bağımsız denetçiler, denetçiliği kendisine meslek olarak seçmiş, kendi başlarına veya bir denetim işletmesi bünyesinde çalışan denetçilerdir. Bu denetçiler, işletme faaliyetlerinin mevcut durumu ile gelişimini öğrenmek isteyen kişi ya da kuruluşlar tarafından gelen talep üzerine denetim faaliyetlerini yürütürler (Bakır, 2005: 24).

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin mali tablolarını denetlemektir. Bu görevlerinin yanı sıra yaptıkları farklı hizmetler de mevcuttur. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2006: 32);

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık hizmeti vermek,
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlık hizmeti vermek,
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını belirlemek,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna yardım etmek,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini üstlenmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere işgören bulunmasında yardım etmek.

### **1.4.2. İç Denetçiler**

Bir işletmenin mevcut çalışanı olarak, organizasyon yapısı içinde denetim çalışmalarını yapan kişilere iç denetçi denir. Bu denetçilerin asıl amaçları işletme tepe yönetimlerinin istekleri doğrultusunda denetim faaliyetleri ve danışmanlık hizmetlerini yürütmektir. İşletmede olabilecek hata veya hileleri tespit etmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmak başlıca görevlerindedir. Son yıllarda meydana gelen gelişmeler neticesinde iç denetçiler

işletmelerde risk unsurunu değerlemede önemli görevler almaya başlamışlardır (Ataman, 2001: 21).

İç denetçiler birçok faaliyette görev almaktadırlar. Yaptıkları başlıca işler şöyle sıralanmaktadır (Bozkurt, 2006: 33);

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığına belirleme
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma derecesini izleme,
- İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturma,
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapma,
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girme.

İç denetçiler normal olarak bir denetçide olması gereken özellikleri taşırlar. Ancak bağımsızlık derecelerinde doğal olarak tartışma vardır.

### **1.4.3. Kamu Denetçileri**

Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Denetim kapsamına giren alanlarda (Kamu ve Özel sektör işletmeleri) yasalarla getirilen düzenlemelere uyulup, uyulmadığını denetleme işlemlerini yürüten kişilerdir. Bu tür denetçiler çalıştıkları kurum ya da kuruluşun iç yapısında denetim yaptıklarında iç denetçi sayılırlar ve yaptıkları denetimin türü de iç denetim olarak isimlendirilmektedir (Bakır, 2005: 23).

Eğer çalıştıkları kurum ya da kuruluşun dışında özel işletmeler çerçevesinde denetim yaparlarsa kamu denetçisi sayılırlar ve yaptıkları denetimde kamu denetimi olarak adlandırılır.

Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumların bazıları aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2006: 34);

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığına bağlı, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri Kurulları
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu ,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SSK Teftiş Kurulu

## II. BÖLÜM

### İŞLEM DENETÇİSİNE GENEL BAKIŞ

Dünyada yıllardır kullanılmakta olan ancak ülkemizde Türk Ticaret Kanunu ile yeni kullanılmaya başlanan işlem denetçisi kavramı bu bölüm içerisinde incelenecektir. Öncelikli olarak işlem denetçisi ve işlem denetimi kavramları açıklanacak olup işlem denetiminin ortaya çıkışından bahsedilecektir. Buna ek olarak bu bölüm içerisinde dünyada işlem denetimi uygulamaları anlatılacaktır.

#### 2.1. İşlem Denetçisinin Tanımı

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile hayatımıza giren işlem denetçisi henüz yeni bir kavram olup konu ile ilgili Türkçe literatürde çok fazla bilgi bulunmamaktadır. Dünyada uzun süredir kullanılan bir kavram olan işlem denetçisi ile ilgili yapılabilecek çeşitli tanımlar şunlardır;

*“İşlem denetçileri esas olarak şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltımını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyecek olan denetçilerdir” (Cömert, 2008 :2).*

İşlem denetçisi TTK içerisinde 554. madde ile tanımlanmıştır. TTK madde 554'e göre işlem denetçisi şu şekilde tanımlanmaktadır; *“şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisidir.”*

Yeni Türk Ticaret Kanundaki düzenlemeler dikkate alındığında yaptıkları iş bakımından denetçileri iki gruba ayırmak mümkündür. Bunlar; işlem denetçileri ve denetçidir. Kanunda işlem denetçilerinin niteliksel özellikleri ayrıntılı bir şekilde açıklanmamıştır. Ancak işlem denetçisi olarak görev yapacak kişiler bazen SMMM ve YMM belgesine sahip olan kişiler olarak ifade edilmiştir (Cömert, 2008 :1).

Yeni bir kavram olan işlem denetçisi TTK içerisinde yer alan maddelere göre belirli hukuki durumların varlığı halinde denetim yapmaktadır. İşlem denetçisinin denetiminin gerekli olduğu durumlar şöyle sıralanabilir;

- Şirket Kuruluşu
- Sermaye Artırılması
- Sermaye Azaltılması
- Şirket Birleşmeleri
- Şirket Bölünmeleri
- Tür Değişiklikleri
- Menkul Kıymet İhracı

Bu tanımların dışında yapılan diğer farklı tanımlarda şunlardır;

İşlem denetçileri yolsuzluğu açığa çıkaran finansal kayıpları hesaplayan, bunları mahkemede sunan, varlıkları değerleyen, yolsuzlukla mücadele stratejileri ile günden güne önemi artan finansal dünya dedektifleridir (Long Island Business News, 2007: 10).

İşlem denetçisi, finansal konular ve değerlendirme ile ilgili hukuki problemlerin denetim metod ve prosedürleri yoluyla incelemesini yapan denetim uzmanıdır (Grippe, Frank J.; Ibex, J. W. Ted, 2003: 4).

İşlem denetiminin ne olduğu incelendiğinde yapılan tanımlar şu şekildedir;

İşlem denetimi, denetimin hukuki amaçlar için kullanılmasıdır. İşlem denetimi ile geçmiş finansal verinin tespiti, kaydedilmesi, kategorilere ayrılması, raporlanması ve bu finansal bilgilerin gelecek projelerde oluşacak sorunların önlenmesi amacıyla kullanılması hedeflenmektedir (Brooks, 2006: 287-306).

Günümüz koşullarında şirketler kendi finansal sonuçlarıyla ilgili muhakemeler yaparlar ve finans beyanlarının gayri resmi bildirimleri ve yolsuzluğu önlemek için gün geçtikçe daha fazla hukuku dış yardımlar alırlar. Bu dış yardımlardan biriside finansal raporların denetimi, anahtar kişileri ile görüşmeler, teknoloji kullanımı konularında beceri sahibi olan, kanıt bulma süreci içinde incelemeyi objektif ve güvenilir kılan işlem denetçileridir (Girgenti, Richard H.; Cohen, Seth M., 2005: 26-27).

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı gibi işlem denetimi, diğer denetim türlerinden biraz farklılık göstermekte, farklı amaçlar için kullanılmaktadır. Günümüzde artık denetim ve işlem denetimi şeklinde bir ayırım yapmamız gerekmektedir. İşlem denetimi ve işlem denetçileri denetim süreci ve günümüz denetiminden farklı özelliklere sahiptir.

İşlem denetimi, denetimin hukuki alanda kullanılacak bölümü ile ilgilenmektedir. Hukuki işlemler esnasında kullanılacak olan denetim raporları işlem denetçisi tarafından verilecektir. Yeni TTK incelendiğinde işlem denetçisinin vereceği raporlar daha çok hukuki işlerde ve yolsuzlukların önüne geçilmek için kullanılacaktır.

Cömert'in (2008) tanımında olduğu gibi, ayrıca Yeni TTK maddelerinden de açıkça görüleceği üzere işlem denetçisi şirket birleşme, ayrılma, sermayede değişiklik yapılması gibi bazı hukuki işlemler esnasında kullanılmaktadır. Yani işlem denetimi tarafından yapılacak denetim bir süreklilik arz etmemekte, belirli hukuki durumların gerçekleşmesi esnasında yapılmaktadır.

İşlem denetçisinin görevi yolsuzlukları bulmak, bağımsız denetçilerin görevi finansal tabloların hatalı olmadığını onaylamaktır (Jo Ann Christensen, J. Ralph Byington, and Tonya J. Blalock, 2005: 69-75). Bu tanımda da olduğu gibi işlem denetçileri diğer denetçilerden farklıdır. İşlem denetçilerine yolsuzlukla mücadele etme görevi verilmiştir. İşlem denetçileri daha çok bir dedektif gibi çalışarak yolsuzluklarla mücadele etmektedirler.

## **2.2. Dünyadaki İşlem Denetçisi Uygulaması**

Bu bölüm içerisinde öncelikli olarak işlem denetçisi kavramının dünyada nasıl tanımlandığı üzerinde durularak işlem denetçisinin ortaya çıkış sebeplerine bakılarak işlem denetimin gelişimi incelenecek daha sonrada dünyada işlem denetçisinin hangi alanlarda görev yaptığına yer verilecektir.

### **2.2.1. İşlem Denetçisi Kavramı ve Gelişimi**

İşlem denetçisi 1980’li yıllardan itibaren ağırlıklı olarak ABD olmak üzere gelişmiş olan ülkelerde yaygın bir biçimde gelişmeye başlamıştır. Bu meslek orijinal ismi ile “Forensic Accounting” olarak anılmaktadır. Forensic kelimesi sözlük anlamı ile “Mahkemeye ait”, “Adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” biçimlerinde açıklanabilmektedir. Dilimize “Adli Muhasebe”, uygulayan açısından “Adli Muhasebeci” olarak çevrilebilecek bu meslek Yeni TTK ile birlikte ticaret hayatına girerek *İşlem Denetçisi* olarak karşımıza çıkacaktır (Bozkurt, 2000: 56-61).

İşlem denetimi finansal konular ve değer konuları ile ilgili hukuki problemlerin denetim metod ve prosedürler yoluyla elde edilen denetim uygulamaları

ile ilgilenen bir bilimdir. Geleneksel denetimden çok farklıdır. İşlem denetimi dava incelenmesidir. Kanıtları hukuki ortamda sunulması gerekir (Grippa vd.,2003: 4).

Diğer denetim alanlarına göre bu alan için belirli bir uzmanlık yolu yoktur. Sadece tek bir bölümü bitirmiş olma şartı veya belirli eğitimleri bitirmiş olma zorunluluğu yoktur. Çeşitli bölümlerden mezun olmuş kişiler bu alanda uzman olabilir. Örneğin sadece işletme bölümü bitirmiş olma şartı gerekli değildir. İşletme, iktisat veya hukuk fakültesi mezunu da bu işi yapabilir (Messmer, 2004: 19-20).

Denetim ve işlem denetimi arasında büyük fark vardır. Denetleme materyalistiktir. Fakat işlem denetimi tam tersidir. İşlemlerden ya da ilişkilerden ipucu bulmaya çalışılan, ilişkiler ne kadar küçük olursa olsun büyük sonuçlara ulaşmayı amaçlayan bir denetim türüdür (Wolosky, 2004: 22-28).

Eğer denetçi yolsuzluğu bulmakta başarısız olursa yükümlülük kendisine ait olacaktır.

İşlem denetçisinin amacı bağımsız denetçiden farklıdır. Bağımsız denetçiler genel olarak finansal değerler, genel kabul görmüş denetim ilkelerine uygunluğunu inceler ve bu standartlarına uygun bir denetim uygular. Denetçi tarafından bazı düzeltmeler önerilebilir ve finansal raporun adilliği için yönetim tarafından uygulanır (Haris, 2005: 4).

İşlem denetçileri finansal değerler için tahminde bulunmazlar. Bunun yerine inceleme süresince işlem denetçisi şirketin finansal verileri ve GAAP değerlerine uygunluğu konusunda eleştirel değerlendirmeler yaparlar (Haris, 2005: 4).

Bu mesleğe Batı ülkelerinde 1980'li yıllardan sonra yaşanan çeşitli olaylardan sonra gereksinim duyulmuştur. Bu olaylar şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 56-61);



- Toplumda bireyler ve kurumlar yüksek oranda mahkemelere başvurmaya başlamıştır,
- Ticari işlemler zamanla daha karmaşık bir hal almaya başlamıştır,
- Toplumda, bireyler ve kurumlarla devletin ilişkileri arasında yaşanan sorunlar artmaya başlamıştır,
- İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta ve ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır,
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları oluşmaya başlamıştır,
- Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

İşlem denetçisinin günümüzde önem kazanmasının en önemli etkisi geçmiş dönemde yaşanmış büyük yolsuzluk olaylarıdır (Messmer, 2004: 50-51). Enron, Sarbanes Oxley, Worlcom gibi büyük yolsuzluk olaylarının yaşanması ve bu olayların giderek artması bu mesleğin gerekliliğini doğurmuştur.

ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley yasası ile yapılan düzenlemelerde, bağımsız denetim alanında yeni bir sistem tasarlanmış ve “Public Company Accounting Oversight Board” adlı gözetim ve denetim kurulu oluşturularak ABD’de bağımsız denetim hizmeti verecek kuruluşların söz konusu kuruluşa kaydı bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu yasa ile şirket yöneticilerine iç kontrol sistemini inceleme ve denetleme, şirket CEO ve CFO’larına da mali tabloları onaylama zorunluluğu getirilmiştir. Bunun beraberinde bu yasa ile birlikte artık şirketlerde mevcut kurulların dışında bir denetim komitesi bulunması mecburidir. Denetim komitesi yönetim kurulunun bir komitesi olacak ve denetim firmasının atanması ve çalışmasının gözetiminden (yönetim ile denetmen arasındaki mali raporlarla ilgili anlaşmazlıklar dahil olmak üzere) denetim raporunun veya ilgili çalışmanın hazırlanması veya sunulması bakımından bizzat sorumludurlar. Denetim

firmaları da raporlarını bizzat denetim komitelerine ulaştıracaklardır (Pazarçeviren, 2005: 1-19).

İşlem denetçileri denetim ve inceleme becerilerine dayanarak denetim komitelerine veya şirketlerin yönetici CEO, CFO ve CAO suna özel danışmanlık hizmeti verebilecekler veya SEC'in (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) izniyle denetim komitesinde görev alabileceklerdir (Pazarçeviren, 2005: 1-19).

İşlem denetimi mesleği muhasebe uygulamalarının yapısını değiştirmektedir. Muhasebeciler standart olarak kayıtlarda yer alan sayıların ön yüzü ile uğraşmaktadırlar. Bu meslek ile birlikte sayıların arkada kalan dünyasına bakmaya ve sorgulamaya başlamışlardır. Bu meslek aracılığı ile muhasebe bilgisi ve hüneri yasal sorunlar yönünde ağırlıklı olarak uygulanmaya başlamıştır. Günümüzün karmaşık ekonomik yapısında bu uygulama kaçınılmaz bir gereklilik halini almıştır. İşlem denetimi mesleğinin uygulama kapsamını üç ana bölüme ayırmak mümkündür (Bozkurt, 2000: 56-61);

- Dava destek danışmanlığı,
- Uzman şahitlik,
- Hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik.

Teknolojinin gelişimi, yöneticilerin denetim bilgilerinin artması ekonominin küreselleşmesinin artması ve büyük işletmelerin ortaya çıkışı geniş araştırma gerektiren yolsuzluklarla mücadele çalışmalarını gerektirmiştir. İşlem denetçisinin böyle bir araştırmayı yürütecek bilgisi, deneyimi ve belgeleri vardır. Denetimin büyüklüğüne göre denetim maliyetleri de artacaktır (Jo vd., 2005: 69-75).

### 2.2.2. İşlem Denetçisinin Taşınması Gereken Özellikler

Bir işlem denetçisinin normal eğitiminin yanı sıra başka disiplinlerde de bilgi sahibi olmalıdır (Bozkurt, 2000: 56-61);

- Yoğun bir muhasebe bilgisi,
- Hukuk,
- Denetim,
- İşletme yönetimi,
- Psikoloji,
- Suç bilimi,
- Bilgisayar uygulamaları

Bir işlem denetçisinin yapısında barındırması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt, 2000: 56-61);

**Merak:** İşlem denetçisi mesleki alanda ilgili ve meraklı olmalıdır. Yürütmekte olduğu faaliyetlerde mesleki şüpheciliğini kullanmalıdır.

**Israrcılık:** İşlem denetçisi üzerine aldığı işi tamamıyla bitirene kadar araştırmalarını devam ettirmelidir.

**Yaratıcılık:** İşlem denetçileri uymak durumunda oldukları ilke ve standartlar yanında olabildiğince yaratıcı olmalı, ayrıntılara dikkat etmelidirler.

**Sezgi:** İşlem denetçileri her durumu kendi özelliklerine göre araştırmalı, olayı hem bir resim gibi genel olarak hem de ayrıntıları ile analiz etmelidirler. Baskı ortamında sakin davranmalı, iyi bir işletme sezgisine sahip olabilmeli, kararlarında net, analitik ve mantıki bir düşünceyi hakim kılmalıdır.

**Hüner:** Bir işlem denetçisi tüm çalışmalarını sunmak amacıyla yazılı veya sözlü iletişimde başarılı olmalıdır. İnsan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.

Buna ilave olarak bir işlem denetçisi aşağıdaki özellikleri de taşımaktadır (Messmer, 2004: 19-20);

- Analitik beceriler
- Hızlı ve doğru karar verme yeteneği
- Güçlü yazım ve sözlü iletişim becerileri
- Şüphencilik

İşlem denetçisinin mesleğinde başarılı olabilmesi için normal muhasebeci veya denetçi kalıplarının dışına çıkabilmesi gerekmektedir. Olayların arkasındaki gerçeklere bakacaklarından dolayı bir dedektif gibi davranış sergilemelidirler. Genel kural olarak bir işlem denetçisi örneğin, üçte bir muhasebeci, üçte bir araştırmacı ve üçte bir işletme elemanı gibi davranabilmelidir. Bir biri ile ilişkisi olmayan kişiler ile iletişim içerisinde olarak bilgi sağlayabilmelidir.

İşlem denetçileri genelde kanıt toplamak için farklı alanlardan uzmanlar ile çalışırlar. Veriler mahkemede sunulmadan önce kesin güvenilirliği olmalıdır. İncelemenin kapsamı özel konulara indirgenebilir. Çok masraflı olabilir. Bu denetim inceleme, muhasebe ve denetim becerilerini içerir. Denetimler, değerleri hesaplama ve dokümanlardan sonuçlar elde etmek için eleştirel boyutta yapılmalıdır. İşlem denetimi sadece rakamlara değil rakamların arkasındaki anlamlara bakar (Grippio vd.,2003: 4).

AICPA yayınladığı bildiride işlem denetiminin yolsuzluğa karşı mücadelede hayati önem taşıdığı belirtilmiştir. İşlem denetiminin iyi bir şekilde yapılabilmesi için eğitim ve tecrübenin öneminden bahsedilmiştir. Bu bildiriye yayınlayan FLS işlem

denetiminin iki ana uzmanlık alanından oluştuğunu belirtmektedir (Practical Accountant, 2004: 23).

İşlem denetimi iki uzmanlık alanına ayrılabilir (Grippio vd.,2003: 4);

- Yasal İşlem Takip Hizmeti
- İnceleme Hizmeti

AICPA' ya göre; işlem denetimi özel becerilerle muhasebe, denetim, finans, niceliksel metod, belirli hukuk alanları ve araştırmayı içerir. Aynı zamanda verileri toplama, analiz etme, değerlendirme ve sonuç çıkarma becerilerini içermelidir.

### **2.2.3. İşlem Denetçisinin Taşınması Gereken Beceriler**

Diğer denetçilere göre daha iyi bir alt yapıya sahip olan işlem denetçileri yolsuzlukları daha çabuk tespit ederler. Bu da yöneticilere işletmedeki yolsuzlukları daha kolay elde etme olanağını verir. Bu işlem denetçilerinin sahip olması gereken beceriler şu şekilde olmalıdır (Jo vd., 2005: 71);

- Güçlü bir denetim geçmişi
- Denetim sürecinin hakkında detaylı bilgi
- İç denetim bilgisi
- Yolsuzluk tespit etme bilgisi
- Risk değerlendirme bilgisi
- Hukuki çevre bilgisi
- İyi iletişim becerileri

### 2.2.4. İşlem Denetiminin Kullanıldığı Alanlar

İnceleme, muhasebe ve denetim becerilerini içeren işlem denetiminde, değerleri hesaplama ve dokümanlardan sonuçlar elde etmek için eleştirel boyutta incelemeler yapılır. Sadece rakamlara değil rakamların arkasındaki anlamlara bakılan işlem denetiminin kullanıldığı alanlar şu şekilde sıralanabilir (Grippio vd.,2003: 4);

- İş Değerleri
- Şirketten Ayrılma
- Kişisel Zarar Görme ve Kaza Durumları
- İşin Kötüye Kullanılması
- Sigorta Değerlendirmeleri
- Arbitraj Durumunda
- Ortaklık Meseleleri
- Hissedar Sorunları
- Finansal Düzensizlik Durumları
- Yolsuzluklar ve Üst Düzey Yönetici Suçları

İşlem denetçileri özel şirketlerde, kamu kurumlarında, devlet ve kar amacı olmayan kurumlarda çalışırlar. Bu denetçiler gizli ortak malların ortaya çıkarılmasından, kara para aklama ve zimmete para geçirme vakalarına kadar bir çok incelemeyi yürütürler (Long Island Business News, 2005: 10).

İşlem denetçisinin yapacağı denetime ihtiyaç duyabilecek taraflar şu şekilde sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005: 1-19);

- Avukatlar
- Polis kuvvetleri
- Sigorta şirketleri

- Bankalar
- Mahkemeler
- İş aleml
- Hükümet temsilcileri ve hükümete bağı tüzel kuruluşlar

### **2.2.5. Etkili Bir İşlem Denetiminin Gerekleri**

Özellikle Sarbanes Oxley olayından sonra artan yolsuzluklarla mücadele edebilmek için artan öneme sahip işlem denetimi sadece yapılmış olan yolsuzlukların tespitinde değil yapılmadan önce önlenmesi amacıyla da kullanılmaktadır (Jo vd., 2005: 69-75). Etkili işlem denetimi şunları gerektirir (Grippa vd.,2003: 4);

- Eğitim ve deneyim
- İlgili disiplin eğitimi ve sürekli eğitim
- Özelde ve kamuda denetim tecrübesi
- Sözel ve yazımsal iletişim becerileri
- Pratik iş tecrübesi
- Çeşitli işlem denetimi tecrübesi
- Takım Çalışmasına yatkınlık
- Kişisel beceriler
- Esneklik
- En önemli özelliğı bağımsız ve objektif olmaları
- Etik standartlara sadakat
- Doğru düşünüp doğru konuşmak

### 2.2.6. İşlem Denetçiliği Eğitimi ve Meslek Mensubu Olma

Bir İşlem Denetçisi olabilmek için normal bir lisans eğitimi yeterli olmamaktadır. Bu bir ön koşul olmaktadır. Örneğin ABD de belgeli bir İşlem Denetçisi olabilmek için çeşitli aşamalardan geçilmesi gerekmektedir. Bu aşamalar şunlardır (Bozkurt, 2000: 56-61);

- Lisans eğitimi,
- İki yıl süreyle mesleki deneyim,
- ABD de faaliyet gösteren ACFE'nin sınavlarında başarılı olmak.

Merkezi ABD'de bulunan Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları Birliği (ACFE), devlet kurumları ve işletmelerde her konudaki yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve bu meslekle ilgili nitelikli kişilerin eğitilmesini sağlayan 31.000 üyeli lider bir kuruluştur. Bu kurumdan, Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzman (YIBU) ya da İngilizce adıyla Certified Fraud Examiner (CFE) unvanını almış kişiler uluslararası düzeyde yolsuzluk incelemesi yapma yetkisine sahiptirler. Birliğin dünyada 100'den fazla yerde örgütü bulunmakta ve birlik üyeleri 100'u aşkın üniversitede yolsuzluk ile ilgili olarak eğitim vermektedirler (<http://iibf.trakya.edu.tr>, Erişim: 15.12.2008).

ACFE'in yapmış olduğu meslek sınavları dört ana bölümde yapılmaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 56-61);

- Finansal işlemler,
- Araştırmacılık,
- Yasal unsurlar,
- Suç bilimi.



Bu açıdan bakıldığında normal koşullarda bir lisans eğitimi gören bir kişinin aldığı dersler ve bilgiler bu mesleğin üyesi olmasına yetmemektedir. Bu nedenle bir ek eğitimin sisteme bir biçimde monte edilmesi gerekmektedir. Örneğin ABD’de muhasebe eğitimindeki değişimler ve işlem denetçiliği veya hile denetçiliğine artan talep yüksek eğitim kurumlarının programlarını gözden geçirmeye itmiştir. Bunun sonucu adli muhasebe eğitimi normal muhasebe eğitimine monte edilmeye başlanmıştır.

Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları aşağıdaki görevleri yerine getirme yetkisine sahiptirler (<http://iibf.trakya.edu.tr>, Erişim: 15.12.2008);

- Yolsuzluğun analizi ve kişilerin olaydaki rollerinin tespiti,
- Hileli işlemlerin izlenmesi ve ortaya çıkarılması amacıyla kayıtların ve defterlerin incelenmesi,
- İtirafların ve verilerin toplanması için zanlılarla mülakat yapılması;
- Tahkikat raporlarının yazılması, görevli kişi veya makama sonuçların bildirilmesi ve açılacak muhtemel davada bilirkişilik veya tanıklık edilmesi,
- Yolsuzluk ve yolsuzluğun soruşturulması ile ilgili olarak hukuksal açıdan danışmanlık yapılması ve,
- Kişilerin yolsuzluğa katılma ve suç işleme nedenlerinin ortaya çıkarılması.

### 2.2.7. İşlem Denetiminin Aşamaları

Her adli muhasebe görevi kendine özgüdür. Bu nedenle, adli muhasebe işlemine yaklaşım ve izlenecek yollar da özel olacaktır. Bunun yanında genel olarak, adli muhasebe işlemi aşağıdaki adımlar içerir ([www.forensicaccounting.com](http://www.forensicaccounting.com));

**1. Müşteri ile Buluşma:** Bu işlem mevcut durumun, olayın içindeki

aktörlerin ve sorunların anlaşılması açısından yardımcı olacaktır.

2. **Çatışmanın Tespiti:** Taraflar ortaya çıkar çıkmaz, hemen bir uyuşmazlık kontrolü yapılmalıdır.
3. **Öncül (Başlangıç) Araştırması:** Detaylı bir eylem plan (dava taslağı, yapılacak işler) yapmadan önce, ön bir araştırma yapmak her zaman faydalıdır. Sorunun daha iyi anlaşılması açısından, bu öncül araştırma sonraki planlar için örnek olacaktır.
4. **Bir Eylem Planı Hazırlanması:** Bu plan müşteri ile görüşerek ve öncül araştırmayı yaparak elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için yararlanılacak metodolojinin en iyi şekilde kullanımını sağlar.
5. **Doğru Kanıtların Elde Edilmesi:** Davanın niteliğini temel almak kaydıyla, dokümanların tespiti, sayısal veriler, aktifler, kişi veya kurum ve olayın gerçekleştiğine dair kant veya bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer alır.
6. **Analiz:** Analiz davanın niteliğine göre, aşağıdaki maddeleri de içerebilir:
  - Mali kaybın hesaplanması
  - Muamelelerin özeti
  - Aktiflerin takibe alınması
  - İskonto oranlarından faydalanılarak şimdiki(cari) değerlerin bulunması
  - Analizin grafik ve tablolarla açıklanması
7. **Raporun Hazırlanması:** Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma; kapsamın, bulguların veya fikirlerin limitlerine (sınırlarına) göre çeşitli bölümlere ayrılarak hazırlanacaktır. Raporda, bulguların uygun bir şekilde desteklenmesi ve açıklanması için çizelgeler ve grafikler de bulunacaktır

### III. BÖLÜM

## YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE İŞLEM DENETÇİSİ

İşlem denetçisi kavramı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile hayatımıza girmiştir. Kanunda işlem denetçisi ile ilgili çok fazla açıklama yapılmasa da işlem denetçisinin görevleri ve hangi durumlarda görev alacağı ilgili maddeler incelendiğinde işlem denetçisinin kim olduğu, ne iş yaptığı, sorumluluklarının ve görevlerinin ne olduğu, çalışma alanları anlaşılmaktadır.

Kanunun ticaret hayatına getirdiği tek yenilik işlem denetçisi değildir. Hazırlanan bu yeni kanun ticaret hayatına oldukça fazla yenilik getirmektedir. Bu bölüm içerisinde Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilk kez hayata geçirilen uygulamaların neler olduğu incelenecek ve kanun içerisinde işlem denetçisi ile ilgili maddeler incelenecek ve işlem denetçisinin sorumluluklarından bahsedilecektir.

### 3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Ticaret Hayatına Getirdikleri

1 Ocak 1957'de yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, yaklaşık 50 yıllık süre içinde, ihtiyaçlar dikkate alınarak birçok değişikliğe uğramıştır. 50 yıldır yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu, günün koşullarına uygun hale getirilmektedir. Hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu beraberinde birçok değişikliği ve yeniliği içermektedir.

Avrupa Birliği müktesebatına uyum da dikkate alınarak hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu 1535 maddeden oluşmaktadır. 5 yıllık bir çalışmanın ürünü olan kanun, ilgili meslek kuruluşları ve üniversiteler başta olmak üzere sivil toplum örgütlerinin önerileri dikkate alınarak olgunlaştırılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu,

şirket kurmak veya sermaye artırmak vaadiyle halktan para toplamak isteyenlere, Sermaye Piyasası Kurulu'ndan izin alma zorunluluğu getirmektedir. Uygulamayla, toplanan paraların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığı denetlenecektir.

Eski Türk Ticaret Kanunu beş Ana kitaptan oluşurken, Yeni TTK, Taşıma İşlerinin de ilave edilmesi ile Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku adı altında altı Ana Kitap ve çeşitli hükümlerden oluşmaktadır (Arıkan, 2007: 19).

Kanuna göre, ticari işlerde faiz oranı serbestçe tayin olunacak, temerrüt faizi hakkında, ilgili mevzuat hükümleri uygulanacaktır. üç aydan aşağı olmamak üzere faizin ana paraya eklenerek birlikte tekrar faiz yürütülmesi şartı, yalnız cari hesaplarla, borçlu yönünden ticari iş niteliğine haiz olan ödünç sözleşmelerinde geçerli olacaktır. Aksine sözleşme bulunmuyorsa, ticari bir borcun faizi vadenin bitiminden ve belli bir vade yoksa, ihtar gününden itibaren işlemeye başlayacaktır (www.ticaret.hukuku.org, Erişim: 05.12.2008).

Şirket bölünmeleri ilk kez bu kanun ile düzenlenmektedir. Bölünme, Türkiye'de maddi hukuk yönünden ilk kez düzenlenmektedir. Bir ortaklık, tam veya kısmi bölünebilecektir. Tam bölünmede ortaklığın bütün mal varlığı bölümlere ayrılacak ve diğer ortaklıklara devrolunacaktır. Kısmi bölünmede ise bir ortaklığın bir veya birden fazla bölümü diğer ortaklıklara devrolunacaktır. Şirketler yavru ortaklık da kurabileceklerdir. Bu tür bölünmede bölünen ortaklık, bölünen mal varlığı parçasını başka ortaklığa aynı sermaye olarak koyacak, yani geçiş "külli halefiyet" yoluyla gerçekleşmeyecektir (www.ticaret.hukuku.org, Erişim: 05.12.2008).

Bunların yanı sıra kanun ticaret hayatına oldukça fazla yenilik getirmektedir. Bunlardan en önemli olanlarından bazıları aşağıda incelenecektir.

### 3.1.1. Her Şirkete Bir Web Sitesi Zorunluluğu

Yeni Türk Ticaret Kanunu, her şirkete web sitesi yapma zorunluluğu getirilmektedir (TTK m.39/2). Şirket web sitesini tescil aşamasında işlemler yapılırken bildirmek mecburiyetindedir.

Her sermaye şirketine web sitesi kurma zorunluluğu getiren TTK'nın ilgili maddelerine göre, şirketler, siteye şirketle ilgili bilgileri, belgeleri, raporları, tabloları ve çağrılarını koyacaklardır. Sermaye şirketleri, web sitelerinde yanlış bilgilere yer vermeleri durumunda cezai ve hukuki sorumlulukla karşılaşacaklardır.

Sermaye şirketlerinde müdürler kurulu ve yönetim kurulu toplantıları ile şahıs şirketleri, limited şirketler ve paylı şirketlerde ortaklar kurulu veya genel kurul toplantılarının, on-line yapılması da mümkün olacaktır. On-line toplantıda alınan kararlar geçerli kabul edilirken, kararlar, güvenli elektronik imza veya daha sonra atılacak fiziki imzayla kayıt altına alınabilecektir. On-line genel kurullar, "halk pay sahiplerinin" de genel kurullara katılabilmesini kolaylaştıracak ve daha şeffaf şekilde yönetilmelerine hizmet edecektir. (www.ticaret.hukuku.org, Erişim: 05.12.2008).

Şirketlerin birleşmeleri durumunda, TTK madde 149'a göre birleşmeye katılan şirketlerden her biri, merkezleriyle şubelerinde ve halka açık anonim şirketler ise Sermaye Piyasası Kurulunun öngöreceği yerlerde, genel kurul kararından önceki otuz gün içinde, birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu, denetleme raporunu, son üç yılın yıl sonu finansal tablolarıyla yıllık faaliyet raporlarını, gereğinde ara bilânçolarını, ortakların, intifa senedi sahipleriyle şirket tarafından ihraç edilmiş bulunan menkul kıymet hâmillerinin, menfaati bulunan kişilerin ve diğer ilgililerin incelemesine sunmakla yükümlüdür. Bunlar ilgili sermaye şirketlerinin web sitelerinde de yayınlanmalıdır.

Şirketlerin bölünmesi durumunda, TTK madde 174'e göre bölünmeye katılan şirketlerin alacaklıları, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirket sözleşmesinde öngörülen gazetelerde üç kez yapılacak ve web sitesine de konulacak

ilânla, alacaklarını bildirerek güvence verilmesi için istemde bulunmaya çağrılacaktır.

Şirketin feshi durumunda, TTK madde 353/5' e göre, Davanın açıldığı ve kesinleşmiş olan mahkeme kararı, mahkemenin bildirim üzerine, derhal ve resen ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilân edilmelidir. Ayrıca, yönetim kurulu, tescil ve ilânı yapılan hususu, tirajı ellibinin üzerinde olan ve yurt düzeyinde dağıtımı yapılan en az bir gazetede ilân etmeli; ayrıca web sitesine koymalıdır.

Anonim şirketlerde yönetim kuruluna seçilmede, TTK madde 359/2'ye göre, bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilân olunur; ayrıca tescil ve ilânın yapılmış olduğu, şirketin web sitesinde hemen açıklanmalıdır.

Denetçi seçiminde TTK madde 399/1'e göre, denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile web sitesinde ilân edilir.

Genelkurula çağrı esas sözleşmede gösterilen şekilde, şirketin web sitesinde ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan ilânla yapılır (TTK m.414). Genelkurul toplantısının ertelenmesi durumunda, pay sahiplerine ilan bildirilmesi ve web sitesinde yayımlanması gerekir (TTK m.420). Yönetim kurulu genelkurul tutanağının noterce onaylanmış bir suretini derhal ticaret sicili memurluğuna vermek ve bu tutanakta yer alan tescil ve ilâna tâbi hususları tescil ve ilân ettirmekle yükümlüdür; tutanak ayrıca hemen şirketin web sitesine konulmalıdır (TTK m.422/2).

TTK m. 428'e göre, şirket, bir organının bir üyesini veya kendisine herhangi bir şekilde bağlı bulunan diğer bir kişiyi pay sahiplerine, genel kurulda kendileri adına oy kullanmaya yetkili temsilci olarak atamalarını önermişse, aynı anda, bağımsız bir kişiyi de bu görev için belirleyip ilân etmek ve ayrıca bunu şirketin web sitesinde yayınlamak zorundadır. Ayrıca, yönetim kurulu, genel kurul toplantısına çağrı ilânının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımı ve şirket web sitesinde yer alması tarihinden en az kırk gün önce yapacağı bir ilânla ve ayrıca web sitesine koyacağı yönlendirilmiş bir mesajla paysahiplerini, önerdikleri kurumsal temsilcilerin kimliklerini ve kendilerine ulaşılma adres ve numaralarını en çok yedi gün içinde şirkete bildirmeye çağırır.

Genel kurul kararının iptali durumunda, genel kurul kararının iptaline veya hükümsüzlüğüne ilişkin olan karar, kesinleştikten sonra bütün paysahipleri hakkında hüküm ifade eder. TTK m. 450'ye göre, yönetim kurulu bu kararın bir suretini derhal ticaret siciline tescil ettirmek ve web sitesine koymak zorundadır.

Esas sözleşmenin değiştirilmesi durumunda, yönetim kurulu kararı web sitesinde ilan edilir (TTK m.455).

Genel kurulun sermayenin azaltılması kararı vermesi durumunda bu karar yönetim kurulu tarafından şirketin web sitesine konularak yayımlanması gerekmektedir (TTK m.474).

TTK m. 483'e göre pay sahiplerine temerrüt faizi ödenebilmesi için, yapılacak olan ödemenin öncelikli olarak pat sahiplerine yazılı bir gazete ile ve web sitesine koyularak yapılmalıdır. Nama yazılı pay sahiplerine yapılacak bildirimler ilan veya davet yerine ilgi kişi iadeli taahhütlü mektupla ve web sitesinde yayımlanacak mektupla yapılır.

TTK m. 523 şirketlerin yönetim kurulunun, bilânço gününden itibaren altı ay içinde; finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, kâr dağıtımına ilişkin genel kurul kararını, denetçinin 403 üncü madde uyarınca verdiği

görüşü ve genel kurulun buna ilişkin kararını şirketin web sitesinde yayımlama zorunluluğunu getirmiştir.

Şirketlerin web sitesi açma zorunluluğu TTK m. 1524'ten kaynaklanmaktadır. Bu madde içerisinde web sitesi ile ilgili diğer ayrıntılara yer verilmiştir.

### **3.1.2. Şirketlerin Denetimi**

Şirketlerin denetlemelerinde uluslararası standartlar getirilmektedir. Şirketlerde Genel Kurul ile seçilmiş olarak görev yapan Denetim Kurulları, Denetçiler ve Murakıplar görev yapmaktadır. Yeni Kanun ile bu mekanizma olduğu gibi ortadan kaldırılmaktadır. Bu mekanizmanın yerine Bağımsız Denetim Şirketleri getirilmektedir (Cengiz, [www.alternatifymm.com](http://www.alternatifymm.com), Erişim: 20.12.2008). Kanuna göre, büyük ve orta ölçekli şirketler, bağımsız ve tarafsız denetleme şirketlerince denetlenecek, küçük şirketlerde ise bağımsız denetim, en az iki yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yürütülebilecektir. Kanunla, bağımsız denetleme kurumlarının, denetlediği şirkete danışmanlık hizmeti vermesi de önlenmektedir.

Yeni TTK'nın denetim ile ilgili 27. maddesi; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin bir bağımsız denetim şirketi ile sözleşme imzalamasını zorunlu tutmaktadır.

Bağımsız denetleme şirketlerinin, pay sahipleri ve kamuya doğru rapor verme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu gerçekleştirilmezse, şirket cezai, tazminat ve sır saklamadan doğan sorumluluklarla karşı karşıya kalacaktır ([www.ticaret.hukuku.org](http://www.ticaret.hukuku.org), Erişim: 05.12.2008).

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 400. maddesinin e bendi gereği şirketin defter kayıtlarını ve mali tablolarını hazırlamak üzere görevlendirilmiş meslek



mensupları (SM ve SMMM) bu kanun hükümlerine göre atanması gereken bağımsız denetçi görevlerine seçilemezler.

### **3.1.3. Anonim Şirketlerde Borçlanma**

TTK m. 358'e göre, anonim şirketlerde iştirak taahhüdünden doğan borç hariç, pay sahipleri şirkete borçlanamayacaktır. Madde gerekçesinde, bu düzenlemenin, ticaret hayatında yaygın olan kötü ve aksak uygulamayı önlemeyi amaçladığı belirtilmektedir. Amaç; pay sahiplerinin, birçok iş ve işlemde şirket kasasını kullanmalarının, kişisel harcamalarını bu kanaldan yapmalarının, hatta şirketten para çekmelerinin engellenmesini sağlamaktır. Pay sahibinin paylarından doğan hakkını kullanması, genel kurul kararları, diğer düzenlemeler ve idari tasarruflarca kaldırılamayacaktır (www.ticaret.hukuku.org, Erişim: 05.12.2008).

Şirketin kuruluşu, sermaye artırımı, azaltılması veya menkul kıymet ihracıyla ilgili belgelerin ve taahhütlerin kanuna aykırı, doğru olmayan, gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmayan veya gizlenen beyanlar içermesinden doğan zararlardan bunları düzenleyenler ve kusurlarının varlığı halinde buna katılanlar sorumlu olacaktır (www.ticaret.hukuku.org, Erişim: 05.12.2008).

### **3.1.4. Halkın Aldatılmasını Önlemeye Yönelik Düzenlemeler**

TTK m. 552; Bir anonim şirketi kurmak veya sermaye artırmak amacı veya vadiyle halktan para toplanabilmesi için Sermaye Piyasası Kurulu'ndan (SPK) önceden izin alınmalıdır. Bu hükme aykırı olarak para toplayanlar ve eylemden haberli olan kurumlarla ilgili şirketin yönetim kurulu üyeleri, toplanan para tutarınca müteselsilen sorumlu olacaklar, alınan tedbir veya hacizden itibaren altı ay içinde dava açılmasını ön görmektedir.

SPK'dan izin alındıktan sonra toplanan tutarların amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı da takip edilecek. Madde gerekçesinde bu düzenlemenin amacı, SPK'dan izin alınmaksızın, özellikle yurtdışında bir anonim şirket kurmak veya sermayeyi artırmak amacıyla para toplanmasına engel olmak ve bu yolla halkın aldatılmasının yollarını kapamak olarak belirtilmiştir (www.ticaret.hukuku.org, Erişim:05.12.2008).

### **3.1.5. Tek Kişilik Limited Şirket**

Limited şirketlerin ortaklarının sayısı elliyi geçemeyecektir. Kanun, tek kişilik limited şirketi kurulmasına ve yaşamasına imkan vermektedir. Ortak sayısının bir olması durumunda, bu durum yedi gün içinde tescil ve ilan ettirilmelidir. Aksi halde doğacak zarardan müdürler sorumlu olacaktır. Tek kişilik limited şirket, bir tür değil, limited şirketin bir sınıfı olacaktır. Bu düzenlemeler TTK m. 573 ve m. 574 içerisinde yer almaktadır.

TTK m. 573/2, 3'e göre; Ortaklar, limited şirketin borçlarından sorumlu olmayacaktır, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemek ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlü olacaklardır. Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konu için kurulabilecektir.

Kanun, bir limited şirketin kurulabilmesi için ortaklık sözleşmesinde bulunması gereken hususları bir madde altında toplamaktadır (M. 576). Buna göre kurucular, şirket sözleşmesine emredici kurullara aykırı olmamaları şartıyla, istedikleri hükümleri koyabileceklerdir.

Ortaklar, şirket sınırlarını korumakla yükümlü olacaklar, bu yükümlülük, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla kaldırılamayacaktır. Ortaklar, şirketin çıkarlarını zedeleyebilecek davranışlarda bulunamayacaklardır. Kendilerine özel bir menfaat sağlayan ve şirketin amacına zarar veren işlemler yapamayacaklardır (www.ticaret.hukuku.org, Erişim: 05.12.2008).

### 3.1.6. Ticari Muhasebe Düzeni ve Ticari Defterler

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun devrim niteliğindeki yeniliklerinden biri, ticari işletmenin muhasebe düzeninde ve ticari defterlerinde yapılan yeniliklerdir. Bu çerçevede, işletmelerin muhasebe düzeninin Türk Muhasebe Standartları'na buna bağlı olarakta Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre tutulması öngörülmektedir. Tacir, işletmesiyle ilgili her türlü kaydı aynı zamanda elektronik ortamda tutmakla yükümlü kılınmıştır (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009).

TTK m. 64/1 kayıtların Türkiye Muhasebe Standartları'na göre tutulması zorunluluğunu getirmektedir. Bunun yanında TTK m. 64/2 kayıtların elektronik ortamda saklanmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre TTK m. 64/1 ve 64/2 şu şekildedir;

*“Her tacir, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.”*

*“Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.”*

Yeni sistemde, ticari işletmeler tarafından tutulacak ticari defterler belirlenmemiş, bunun belirlenmesi Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu’na bırakılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde tutulacak ticari defterlerin “uzman bir kişinin makul bir süre içinde yapacağı inceleme sonucunda işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir edinmesini sağlayacak şekilde” tutulmasını öngörmektedir (TTK m. 64/1) ([www.denetim.net](http://www.denetim.net), Erişim Tarihi: 29.01.2009).

Ticari kayıtlarda ve defterlerde öngörülen yeni kuralların en belirgin amacı, kanunda da ifadesini bulduğu üzere “şirket kayıtları üzerinde inceleme yapacak bir uzman kişinin, makul bir süre içinde şirketin faaliyeti ve finansal durumu hakkında bilgi edinebilmesidir”. Ticari defterlere, ticari muhasebe düzenine ve özellikle ticaret şirketlerinde denetime ilişkin hükümler bir bütün olarak algılanmalı, uygulama, teşebbüslerin şeffaflığının ve güvenilirliğinin sağlanması yönünde geliştirilmelidir ([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), Erişim: 29.01.2009).

Tüm ticari işletmelerin muhasebe düzeni, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ışığında hazırlanmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları’na göre tutulacaktır. Bu düzenleme, tüm ticari işletmelerin kayıtlarının bir düzene sokulması ve standardize edilmesi açısından kritik bir önem taşımaktadır. Kanun’un öngördüğü reform, ilk aşamada yeminli mali müşavirleri ve serbest muhasebeci mali müşavirleri yakından ilgilendirmektedir. Mali müşavirlerin bu sürece hızla adapte olabilmeleri için, meslek odalarına önemli bir görev düşmektedir ([www.denetim.net](http://www.denetim.net), Erişim Tarihi: 29.01.2009).

### 3.1.7. Haksız Rekabete İlişkin Düzenlemeler

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinin ağırlık noktalarından birisi, fikri ve sınai hukuk mevzuatının iyileştirilmesi ve geliştirilmesidir. Bu amaca yönelik olarak, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu yenilenmiş, Patent Haklarının Korunması Hakkında KHK, Markaların Korunması Hakkında KHK, Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında KHK gibi temel düzenlemeler yakın zaman önce yürürlüğe konulmuştur. Sınai mülkiyet haklarının etkin bir şekilde korunması, rekabet düzeninin sağlıklı bir şekilde tesis edilmesine bağlıdır. Bu çerçevede, ülkemizde rekabetin korunmasına ilişkin hukuki düzeni oluşturan Rekabetin Korunması Hakkında Kanun da önemli bir işlev üstlenmektedir (www.denetim.net, Erişim Tarihi: 29.01.2009).

Ülkemizde bir çok işletmenin, uygulamada “parazit rekabet” olarak adlandırılan bir anlayışı benimsediği unutulmamalıdır. Eski TTK.m. 56 hükmünde haksız rekabet, “aldatıcı hareket ve iyiniyet kurallarına aykırı diğer yollarla ekonomik rekabetin her türlü kötüye kullanımı” olarak tanımlanmaktadır. Eski TTK'nın haksız rekabete ilişkin mevcut düzeni, TTK'nın yürürlüğe girdiği 1957 yılından bu yana değiştirilmediği için çağdaş dinamiklerden uzak kalmıştır. Yeni TTK, modern gelişmeleri gözetken, haksız rekabet ile rekabetin korunması arasında köprü kuran ve haksız rekabetin belirlenmesinde tüm ilgililerin menfaatlerini gözetken bir sistem getirmektedir (www.denetim.net, Erişim Tarihi: 29.01.2009).

TTK m. 54 haksız rekabeti “rakipler arasında veya tedarik edenlerle müşteriler arasındaki ilişkileri etkileyen aldatıcı veya diğer şekillerdeki dürüstlük kurallarına aykırı davranışları veya ticari uygulamalar” olarak tanımlamaktadır.

Yeni sistemde “rekabet düzeninin korunması” fikri ön plana çıkarılmış, işletmelerin parazit rekabete karşı korunması hedeflenmiştir. Yeni TTK'da sayılan bazı haksız rekabet hallerini temel başlıklar altında şu şekilde sıralamak mümkündür(www.denetim.net, Erişim Tarihi: 29.01.2009):

- Dürüstlük kurallarına aykırı satış ve reklam yöntemleri
- Başkalarını bağlı buldukları sözleşmeyi ihlal etmeye yönlendirmek
- Başkalarının iş ürünlerinden yetkisiz bir şekilde yararlanma
- İş sırlarının açıklanması
- Belirli bir meslek için öngörülen iş koşullarına uyulmaması
- Dürüstlük kuralına aykırı genel işlem şartlarının kullanılması.

### **3.1.8. Ortaklıklar Hukuku**

Şirkete konulacak sermayeye ilişkin kural yenilenmiştir. Bununla birlikte klasik sermaye unsurlarının yanı sıra fikri mülkiyet haklarının, devredilebilir elektronik ortamların ve alan adlarının sermaye olarak konulmasına imkan tanınmıştır. TTK m. 127 içerisinde yer alan düzenlemeye göre şirkete sermaye olarak koyulabilecek unsurlar şunlardır;

- a) Para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar;
- b) Fikrî mülkiyet hakları;
- c) Taşınırlar ve her çeşit taşınmaz;
- d) Taşınır ve taşınmazların faydalanma ve kullanma hakları;
- e) Kişisel emek;
- f) Ticarî itibar;
- g) Ticarî işletmeler;
- h) Haklı olarak kullanılan devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar ve işaretler gibi değerler;
- i) Maden ruhsatnameleri ve bunun gibi ekonomik değeri olan diğer haklar;

j) Devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer;

Önemli yeniliklerinden bir başkası da, teşebbüslerin birleşmesine, bölünmesine ve tür değiştirmesine ilişkin yeniliklerdir (TTK m. 134-194). Düzenlemeler, bir yandan uygulamada çeşitli sorunlar yaşanan birleşme ve tür değiştirme kurumlarını ele almakta, diğer yandan eksik yasal düzenlemeyle işleyen bölünme sürecini yasal hüküm altına almaktadır. Bu düzenlemelerin kökeninde Avrupa Topluluğu düzenlemelerinin ve İsviçre Birleşmeler Kanunu'nun etkileri olduğu görülebilmektedir (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009).

### **3.1.8.1. Anonim Ortaklıklara İlişkin Düzenlemeler**

Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisinde Anonim Ortaklıklar ile ilgili olarak çeşitli konularda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan bazıları ortaklığın kuruluşu, ultra vires ilkesinin terk edilmesi, tek kişilik anonim ortaklık, kayıtlı sermaye ile ilgili düzenlemeler, aynı sermaye ile ilgili yenilikler ve sınırlanması, anonim ortaklığın organlarına ilişkin düzenlemeler, yönetim kurulu ve genel kurul arasındaki yetki paylaşımı, genel kurula ilişkin düzenlemelerdir.

#### **3.1.8.1.1. Anonim Ortaklığın Kuruluşu**

Eski TTK'da kuruluş aşamasında halkın anonim ortaklığa katılımı esasına dayanan tetrici kuruluş hükümlerine de yer verilmektedir. Uygulamada bu kuruluşun hemen hiç kullanılmaması ve Yeni TTK'da tetrici kuruluş terk edilmiştir. Bu yaklaşım, kanunlarla ekonomik gerçekliğin bağdaştırılması bakımından olumludur (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009).

Tedrici kuruluşun tamamen kaldırılmasıyla birlikte TTK m. 346'da, *“sermayenin bir kısmının nakdi paylara dönüştürülerek şirketin kurulmasından itibaren 2 ay içinde halka arz edilmesi”* modeline yer verilmiştir. Bu model, tedrici kuruluşu nazaran çok daha pratik ve gerçekçidir, ayrıca modern finansman yöntemleri açısından dikkate alındığında da isabetlidir(www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009).

### **3.1.8.1.2. Ultra Vires İlkesinin Kaldırılması**

Eski TTK m. 137 hükmü uyarınca ticaret şirketlerinin şirket sözleşmelerinde yer alan işletme konuları dışındaki alanlarda haklar edinmesine ve borçlar üstlenmesine zemin hazırlayan hukuki işlemleri, yok hükmündedir. Bu hukuki işlemler “ultra vires işlemler”, yani şirketin işletme konusu dışında kalan işlemler olarak adlandırılmaktadır. Yeni TTK m. 125, AT 'nin 1. Şirketler Hukuku Yönergesi'ne uygun olarak, “ultra vires” ilkesini kaldırmıştır. Bu düzenleme, işlem güvenliğinin tesis edilmesi açısından son derece olumlu bir adımdır (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009).

### **3.1.8.1.3. Tek Kişilik Anonim Ortaklık**

Avrupa Topluluğu Şirketler Hukuku'ndaki gelişmelerin etkisiyle yeni kanun ile birlikte tek kişilik anonim ortaklık uygulaması başlayacaktır (TTK m. 338 /1).

TTK m. 338/1 şu şekildedir;

*“Anonim şirketin kurulabilmesi için paysahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır.”*



Bu düzenlemenin üç temel işlevi vardır. Bunlar; ekonomik gerçeklikle hukuki gerçekliğin bağdaştırılması, riskten kaçan girişimciler açısından bir model oluşturulması ve tek kişilik anonim ortaklıktan şirketler topluluğunda, kurumsallaşma sürecinde ve vakıf işletmeciliğinde yararlanılmasıdır. Bu düzenleme ile, birden çok ortak tarafından kurulan anonim ortaklıkta, sonradan payların tek bir ortak elinde toplanmasına da imkan tanınmaktadır. Kanuna göre, pay sahibi sayısının bire inmesi olgusunun, yönetim kurulu tarafından 7 gün içinde tescil edilmesi gerekir. Aksi takdirde yönetim kurulu, üçüncü kişiler açısından doğacak zarardan sorumlu bulunacaktır (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009).

#### **3.1.8.1.4. Kayıtlı Sermaye Sistemi**

Kanun ile gelen yeniliklerden bir diğeri, kapalı anonim ortaklığa, kayıtlı sermaye sistemini kabul etme olanağının tanınmasıdır ( TTK m. 332 ).

*“Tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye ellibin Türk Lirasından ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüzbin Türk Lirasından aşağı olamaz. Bu en az sermaye tutarı Bakanlar Kurulunca artırılabilir.”*

Mevcut sistemde sadece halka açık anonim ortaklıklara tanınan bu olanaktan kapalı anonim ortaklıkların yararlandırılması, Komisyon’un kapalı Anonim Ortaklık ile halka açık Anonim Ortaklık’ın birbiriyle yakınlaştırılması yönündeki yaklaşımından kaynaklanmaktadır. Kayıtlı sermaye sistemi, halka açılmaya hazır olmayan veya halka açılmayı tercih etmeyen, bununla birlikte belirli bir çapın üzerinde bir ticari faaliyet yürüten anonim ortaklıklar için yaratıcı bir çözümdür: Bu sayede, kapalı anonim ortaklıklar da kayıtlı sermayenin sağladığı

esnek sermaye artırım imkânlarından yararlanabileceklerdir. (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009)

Kayıtlı sermaye sistemini benimseyen kapalı anonim ortaklıklarda başlangıç sermayesi 100.000 YTL olarak belirlenmiştir. Bu tutarın değiştirilme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

Madde 332/3'e göre:

*“Halka açık olmayan anonim şirketler gerekli şartları yitirdiklerinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığından izin alarak kayıtlı sermaye sisteminden çıkabilecekleri gibi, bu sisteme alınırken aranan nitelikleri yitirdikleri takdirde, istemleri bulunmasa bile aynı Bakanlık tarafından sistemden çıkartılırlar.”*

Kanuna göre, kayıtlı sermayeli anonim şirketlerde başlangıç sermayesi kuruluşta ve sisteme ilk geçildiğinde sahip olunması zorunlu olan sermayedir; çıkarılmış sermaye ise, çıkarılmış payların tümünün itibarî değerlerinin toplamını temsil eder.

### **3.1.8.1.5. Aynı Sermaye İle İlgili Değişiklikler ve Sınırlanması**

Kanun'da hangi tür malvarlığı unsurlarının aynı sermaye olarak konulabileceği düzenlenmiştir (TTK m. 342 ).

*“Üzerlerinde sınırlı aynî bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar da dâhil, malvarlığı unsurları aynî sermaye olarak konulabilir. Hizmet edimleri, kişisel emek, ticarî itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olamaz.”*

Bu bağlamda fikri mülkiyet haklarının aynı sermaye olarak konulabileceği açık bir hükümlerle düzenlenmiş; sanal ortamların aynı sermaye olarak konulmasına imkan tanınmıştır. Bu yönüyle Kanun, modern gelişmeleri gözeterek ve uyarlayan bir yapı ortaya koymaktadır. Dikkate değer nokta, bu tür malvarlığı unsurlarının aynı sermaye olarak konulabilmesi için; devredilebilir nitelik taşımaları, değerlerinin nakden belirlenebilmesi, herhangi bir aynı hakla kısıtlı olmaması ve hâlihazırda cebri icra işlemlerine konu olmaması gerekmektedir. Kanunun sermayenin korunması bakımından getirdiği önemli bir hüküm de, vadesi gelmemiş alacakların sermaye olarak konulmasının yasaklanmasıdır (TTK m. 342 / 1). Özellikle bu düzenleme, kötüye kullanmaların önüne geçilmesi açısından oldukça yararlıdır. (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009)

### **3.1.8.1.6. Anonim Ortaklığın Organlarına İlişkin Düzenlemeler**

Anonim ortaklıkların organları ile ilgili Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenlemeleri farklı başlıklar altında incelemek mümkündür. Burada yönetim kurulu ile ilgili düzenlemeler, genel kurul ile ilgili düzenlemeler ve yönetim kurulu ile genel kurul arasındaki yetki paylaşımı incelenecektir.

#### **3.1.8.1.6.1. Yönetim Kurulu İle İlgili Düzenlemeler**

Yönetim kurulu ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Yönetim kurulunun tek bir üyeden oluşabilir (TTK m. 359/1 ).
- Tüzel kişi ortaklar yönetim kurulu üyesi olabilir (TTK m. 359 / 2).
- Yönetim kurulu üyelerinin pahasibi olması zorunluluğu yoktur.

- Yönetim kurulu üyelerinin en az yarısının, tek kişilik yönetimde ise yöneticinin yüksek öğrenim görmüş olması gereklidir (TTK m. 359 / 3).
- Anasözleşmede yer alacak bir düzenlemeyle, yönetim kurulunda görev alacak yöneticilerin, belirli grup pay sahipleri veya azlık pay sahipleri arasından seçilmesi veya belirli pay gruplarının veya azlığın önereceği adaylar arasından seçilmesi mümkündür. Halka açık anonim ortaklıklarda yönetim kurulu üyelerinin en çok 2/3'ünün bu yöntemle seçilmesini öngörmektedir (TTK m. 360/1).
- Temsil yetkisi tek başına yönetim kurulunda yer almayan bir kimseye verilemez, mutlaka aynı zamanda yönetim kurulunda birinin temsil yetkisini haiz olması gerekir (TTK m. 370/2).
- Yönetim yetkisi, tek başına yönetim kurulunda yer almayan bir kimseye de devredilebilir ( TTK m. 367/1 ).
- Toplantı ve karar yetersayılarını çoğunluk ilkesine bağlanmıştır (TTK m. 390).

### **3.1.8.1.6.2. Genel Kurul İle İlgili Düzenlemeler**

Kanun içerisinde genel kurul ile ilgili getirilen yeniliklerin bazıları şunlardır;

- Murahhas üyelerin, en az bir yönetim kurulu üyesinin, denetçinin ve kendisini ilgilendiren noktalarda işlem denetçisinin genel kurula katılması zorunludur (TTK m. 407/2)
- Yönetim kurulu, genel kurulun işleyişi ile ilgili bir iç yönetmelik hazırlamakla ve bu yönetmeliği tescil ve ilan ettirmekle yükümlüdür ( TTK m. 419 / 2).

- Temsilciler, “*organın temsilcisi, bağımsız temsilci ve kurumsal temsilci*” olmak üzere sınıflandırılmıştır. Amaç, genel kurulda pay sahiplerinin menfaatlerinin temsil yoluyla hayata geçirilmesini sağlamak, aynı zamanda temsilcinin yetkilerinin sınırlarını belirlemektir. (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009)

- Bilgi verilmesi, sadece, istenilen bilgi verildiği takdirde şirket sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye girebileceği gerekçesi ile reddedilebilir, aksi takdirde pay sahiplerinin bil alma hakkı engellenemez (TTK m. 437/3).

- Genel kurul kararlarının geçersizliğini doğuracak sebepler kanun içerisinde tek tek sayılmaktadır. Kanunun 447. maddesinde yer alan bu düzenlemeye göre; “*Genel kurulun, özellikle;*

*a) Paysahibinin genel kurula katılma, en az oy, dava ve kanunen vazgeçilemez nitelikte haklarını sınırlandıran veya ortadan kaldıran,*

*b) Paysahibinin bilgi alma, inceleme ve denetim haklarını, kanunen izin verilen ölçü dışında sınırlandıran ve*

*c) Anonim şirketin temel yapısını bozan veya sermayenin korunması hükümlerine aykırı olan kararları bătıldır.”*

- Genel kurula elektronik ortamda katılma, öneride bulunma, görüş açıklama ve oy verme, fiziki ortamdaki katılma, öneride bulunma ve oy vermeye aynı sonuçları doğurmaktadır (TTK m. 1505).

### 3.1.8.1.6.3. Yönetim Kurulu ve Genel Kurul Arasındaki Yetki Paylaşımı

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yönetim Kurulu ve Genel Kurul arasındaki yetki paylaşımı şu şekildedir;

- Kanun içerisinde yönetim kurulunun devredilemez yetkileri sayılmıştır.

Madde 375'e göre;

*“Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri şunlardır:*

*a) Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi.*

*b) Şirket örgütünün belirlenmesi.*

*c) Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması.*

*d) Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları.*

*e) Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönetmeliklere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi.*

*f) Pay, karar ve genel kurul tutanak defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi.*

*g) Borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması.”*

- TTK m. 408/2 Genel Kurul tarafından devredilemeyecek görev ve yetkileri şu şekilde sıralamıştır;

*“Çeşitli hükümlerde öngörülmüş bulunan devredilemez görevler ve yetkiler saklı kalmak üzere, genel kurula ait aşağıdaki görevler ve yetkiler devredilemez;*

*a) Esas sözleşmenin değiştirilmesi.*

*b) Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, sürelerinin ve ücretlerinin belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları.*

*c) Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin ve işlem denetçilerinin seçimi ile görevden alınmaları.*

*d) Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması.*

*e) Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi.”*

- Yönetim Kurulu tarafından alınan, Eşit işlem ilkesine aykırı olan, Anonim şirketin temel yapısına uymayan veya sermayenin korunması ilkesini gözetmeyen, Pay sahiplerinin, özellikle vazgeçilmez nitelikteki haklarını ihlâl eden veya bunların kullanılmasını kısıtlayan ya da güçleştiren, Diğer organların devredilemez yetkilerine giren ve bu yetkilerin devrine ilişkin kararlar geçersizdir (TTK m. 391).

### **3.1.8.2. Bağımsız Denetleme Kuruluşları İle İlgili Düzenlemeler**

Kanun ile birlikte mevcut sistemde kendisinden işlevleri yerine getirmeyen “denetçilik (murakıplık) organı” kaldırılmıştır. Yeni sistemde anonim ortaklıkların finansal denetimi, dış denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir (www.deloitte.com,

Erişim: 29.01.2009). Bu açıdan, TTK m. 1501’de sermaye şirketleri küçük sermaye şirketi-büyük sermaye şirketi şeklinde ayrılmıştır. Dış denetçi, prensip olarak bağımsız denetim kuruluşu olmakta birlikte, küçük anonim ortaklıklara, denetçi olarak iki YMM veya iki SMMM’de atanabilecektir (TTK m. 400/1).

Anonim ortaklıkta veya bu ortaklıkla bağlantılı bir başka işletmede pay sahibi olan, bu ortaklıklarda çalışan, ortaklığın defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetçilik dışında katkısı bulunmak veya katkısı bulunan tüzel kişilerde veya gerçek kişilerin yanında çalışmak, denetçi olamayacak olan kişilerin yanında çalışmak gibi koşullar, kişinin denetçi olarak atanmasını engelleyici niteliktedir. Bu konu ayrıntılı olarak çalışmanın Denetçi Olamayacaklar başlıklı bölümünde incelenecektir.

### **3.1.8.3. Anonim Ortaklıklarda Sermaye Artırımı İle İlgili Düzenlemeler**

Anonim ortaklıklarda sermaye artırımı ile ilgili temel bazı değişiklikler şu şekilde sıralanabilir (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009):

1. Kural, esas sermayenin tamamı ödenmeden sermaye artırımının yapılamamasıdır. Bununla birlikte, Kanun’un getirdiği bir yenilik, ihmal edilebilir tutarların (sermaye taahhütlerinin) yerine getirilmemesinin, sermaye artırımına engel oluşturmayacağı yönündedir (TTK m. 456 /1).
2. Kapalı anonim ortaklıklar açısından da kayıtlı sermaye sistemi kabul edildiğinden, sermaye artırımında yönetim kurulunun yetkileri, bu düzenleme dikkate alınarak belirlenmiştir.
3. Sermaye artırımının sürüncemede bırakılmasını önleme amacıyla, artırımın karar tarihinden itibaren dört ay içinde tescili zorunlu kılınmış, aksi takdirde genel kurul veya yönetim kurulu kararının ve duruma göre



artırım izninin geçersiz hale geleceği hükme bağlanmıştır (TTK m.456/3).

4. Sermaye artırımının yapılabilmesi için, işlem denetçisinden artırım açısından gereken koşulların oluştuğuna dair rapor alınması zorunlu kılınmıştır (TTK m. 458).
5. Sermayenin yarısını aşmamak kaydıyla şarta bağlı sermaye artırımını yapılmasına imkan tanınmıştır (TTK m. 463). Şarta bağlı artırım, şirketin çıkardığı borçlanma senetlerinin sonradan pay senetleriyle değiştirme veya pay senetleri alma hakkının tanınmasına hizmet etmektedir.

#### **3.1.8.4. Limited Ortaklıklara İlişkin Düzenlemeler**

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Limited Ortaklıklar ile ilgili olarak ta bir çok yenilik getirilmektedir. Bunlardan bazıları, limited ortaklığın kuruluşu ile ilgili düzenlemeler, tek kişilik limited ortaklık, esas sermaye ile ilgili düzenlemeler, ortaklar kurulu kararlarının alınması ve gereği, şirket teşkilatı ile ilgili düzenlemeler, finansal tablolar ve yedek akçeler ile ilgili düzenlemeler, limited ortaklığın denetimi ve sona ermesi ile ilgili düzenlemelerdir. Burada bu düzenlemelerden bazıları açıklanacaktır.

Limited ortaklıklar, bir yandan kişi ortaklıklarına, diğer yandan sermaye ortaklıklarına özgü özellikleri barındıran, melez karakterli ortaklık yapısıdır. Bu şirket tipinin ortakları açısından sınırlı sorumluluk rejiminin öngörülmesi ve kuruluş sermayesinin oldukça düşük düzeyde olması, ülkemizde küçük girişimlerin dahi bu ortaklık çatısı altında yapılandırılmasına yol açmaktadır. Ancak somut limited şirketler uygulamasına bakıldığında, bu şirketlerin çok önemli bir kesiminin kişi ortaklığının baskın özelliklerini taşıdığı, kurumsallıktan ve güvenilirlikten uzak olduğu görülmektedir. Yeni TTK'nın limited ortaklıklar alanında getirdiği reform, bu

tespite bağı olarak limited ortaklığı anonim ortaklığın gerçek bir alternatifi olarak yapılandırmak ve bu ortaklık tipinin sermaye ortaklığının karakterini pekiştirmek yönündedir (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009).

Yeni TTK, teknolojinin sağladığı gelişmeyi değerlendirerek, limited ortaklıklarda ortaklar kurulunun ve müdürler kurulunun ses ve görüntü aktarımı yoluyla elektronik ortamda toplanmasına imkan tanımaktadır. Bu düzenlemenin, çok ortaklı olan veya yabancı sermaye ile kurulan limited ortaklıklar açısından çok pratik yararlar sağlayacağı açıktır (www.denetim.net, Erişim Tarihi: 29.01.2009).

#### **3.1.8.4.1. Tek Kişilik Limited Ortaklık**

TTK m. 573/1 *“Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur” şeklinde tanımlanmaktadır.*

Limited şirketi tanımlayan bu maddeye bakıldığında limited şirketin tek kişi ile kurulabileceği görülmektedir.

Kanun'un bu yaklaşımı, bir çok yönden yarar sağlamayacaktır: İlk olarak, girişimci konumunda olan tek bir kişinin görsel adamlara gereksinim duymaksızın şirket kurmasına imkan tanınmaktadır. İkinci olarak, şirketi en başından itibaren tek kişi olarak kuran veya sonradan şirketin tek ortağı haline gelen ortak, şirketi o şirketin tek ortağı olma bilinciyle yönetecektir. Bu anlamda, tüzel kişilik perdesinin aralanması kuramının devreye girmemesi ve tek kişi ortağın sorumluluğuna başvurulmaması için ortak daha bilinçli harekete geçecek, bu zorunluluk ise şirketin kurumsal bir biçimde yapılandırılmasını sağlayacaktır. Üçüncü olarak, ortak sayısının sonradan bire inmesi, şirketin sona ermesine neden olmayacaktır. Bu

açılardan tek ortaklı limited şirkete Kanun'da yer verilmesi, olumlu bir adımdır (www.deloitte.com, Erişim: 29.01.2009).

#### **3.1.8.4.2. Esas Sermaye**

Esas sermayeye ilişkin düzenlemeler TTK M. 580/1'de şu şekilde düzenlenmiştir;

*“Limited şirketin esas sermayesi en az yirmibeşbin Türk Lirasıdır.”*

Bu sermaye düzeyi de mevcut düzenlemeye göre yüksektir. Amaç, sınırlı sorumluluk esasına dayalı olan limited şirkette de, esas sermayenin teminat işlevini güçlendirmektir.

#### **3.1.8.4.3. Şirket Teşkilatı**

Yeni Türk Ticaret Kanunu dördüncü bölüm limited şirketlerin yapısını açıklamaktadır. 616. maddeden başlayan bu bölüm içerisinde öncelikli olarak genel kurulun devredilemeyecek yetki ve görevleri anlatılmış ve genel kurul ile ilgili diğer açıklamalar yer almıştır. Genel kuruldan sonra yönetim kademesi ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu kısımda müdürler ile ilgili açıklamalar yapılmış ve müdürlerin devredemeyeceği görev ve sorumluluklardan bahsedilmiştir

Müdürlerin bazı kararları ortaklar genel kurulunun onayına sunabileceği, ancak bu yolla alınan ve uygulanan kararlardan dolayı sorumluluktan kurtulamayacakları öngörülmektedir (TTK 625).

### 3.1.8.4.4. Denetim

Türk Limited Ortaklıklar Hukuku'nun en önemli düzenlemelerinden birisi, bu şirketlerin de anonim şirketler gibi bağımsız dış denetime tabi kılınmasıdır.

TTK m. 635 ;

*“Anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır.”*

Limited şirketler anonim şirketler gibi hem bağımsız denetime hem de işlem denetçisinin yapacağı denetime tabi tutulmuştur. Bu konu ile ilgili ayrıntılı bilgi çalışmanın ilerleyen bölümlerinde verilecektir.

### 3.1.9. Diğer Yenilikler

Yukarıda ayrıntılı olarak ele alınan yeniliklerin dışında yapılan diğer yenilikler şu şekilde sıralanabilir (Cengiz, [www.alternatifymm.com](http://www.alternatifymm.com), Erişim: 20.12.2008):

- Ödenmiş sermaye sistemine tabi AŞ'ler 50.000 YTL, Kayıtlı Sermaye Sistemine tabi AŞ'ler 100.000 YTL, Limited Şirketler 50.000 YTL asgari sermaye şartını üç yıl içinde yerine getirmelidir.
- AŞ Pay sahipleri ve limited şirket ortakları ticari faaliyet ve sermaye taahhüdü dışında şirketlere borçlanamazlar ve mevcut borçlarını da en geç üç yıl içinde nakden ödemek zorundadırlar. Borcun başka birine devredilmesi, yerine çek veya senet alınması ödeme planı alınması borcun ödendiği anlamına gelmez.

- AŞ'lerde yönetim kurulu asgari üye sayısı bir olmaktadır. Tüzel kişi ortaklar yönetim kurulu üyesi olabilir, toplantıya temsilci yollar, ancak üye olarak sorumludur. Yönetim Kurulu üyelerinin en az yarısı ile tüzel kişiyi temsil eden temsilcinin “Yüksek Öğrenim” görmüş olması şarttır.
- Anonim ortaklığın ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ve yıllık raporu denetçi tarafından denetlenecek, bu denetimden geçmeyen finansal tablolar ve yıllık rapor düzenlenmemiş hükmünde olacaktır (TTK m. 397/1 ). Söz konusu tablo ve raporlarda denetim sonrasında yapılan değişikliklerin de denetçinin onayına sunulması gerekecektir.
- Yeni sistemde, limited ortaklıklarda da intifa senetlerine yer verilmiştir (TTK m. 584). İntifa senetleri, ortaklık hakkı bahşetmeyen, bununla birlikte belirli koşullar dahilinde, özellikle ortaklığın kâr elde etmesi halinde intifa senedi sahibinin belirli bir alacağa hak kazanmasını sağlayan senetlerdir. Böylelikle limited ortaklıklar açısından yeni bir finansman kaynağı sağlanmaktadır. Limited ortaklık, intifa senedi çıkararak, ortaklığın kuruluşunda katkı sağlayanlara veya sonradan ortaklığa finansman sağlayanlara intifa senedi verebilecek, ortaklığın kâr elde etmesi halinde intifa senedi sahipleri de alacak hakkı edinecektir (www.denetim.net, Erişim Tarihi: 29.01.2009).
- Anonim Şirket de yönetim Kurulu Üyesi olabilmek için ortak olma şartı kaldırılmış, Yönetim Kurulu üyelerinin en az yarısının yüksek okul mezunu olma zorunluluğu getirilmiştir. Bu değişiklikle profesyonel kişilerin yönetimlere girmesi hedeflenmiştir (Arıkan, 2007: 19).

- Halka açık şirketler ile diğerleri arasındaki uçurumun kaldırılması hedeflenmiştir. Şirket ilk kurulurken halka açık olarak kurulabilecek. Şirket kendi hisselerini de satın alabilecektir. Bu madde borsadaki spekülasyonlardan şirketlerin daha az zarar görmesi için konulmuştur (Arıkan, 2007: 20).

### **3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi Kavramı ve İlgili Maddeler**

Yeni Türk Ticaret Kanun ile ticaret hayatına giren işlem denetçisi ile ilgili olarak kanun içerisinde net bir açıklama yada bir düzenleme yer almamaktadır. TTK'nın Onbirinci bölümü içerisinde Sorumluluk başlığı altında Denetçi ve İşlem Denetçisinin Sorumluluğu bölümünde işlem denetçisinin sorumluluğundan bahsedilmektedir. Bu madde içerisinde işlem denetçisinin hangi durumlarda denetim yapacağından belirtilmiştir. İşlem denetçisi ile ilgili yapılan bu açıklamaya bakarak işlem denetçisinin görevleri anlaşılabilir. İşlem denetçisi ile ayrıntılı bilgiye ulaşmak için kanunun tamamına bakılarak işlem denetçisinin denetim yapacağı durumlar tek tek incelenmelidir.

Kanun denetçi olabilecekleri ve olamayacakları açıkça belirtmektedir. Konu ile ilgili düzenlemeler TTK m. 400 ile yapılmaktadır.

#### **3.2.1. Denetçi Olabilecekler**

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 400 denetçi olabilecek kişileri düzenlemektedir. Buna göre; Denetçi, ancak üyeleri, yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir sıfatını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu

olabilir. Küçük anonim şirketler, en az iki yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi seçebilirler.

Kanunun aynı maddesine göre bağımsız denetleme kuruluşunun kuruluş ve çalışma esasları ve denetleme elemanlarının nitelikleri bir Tüzükle düzenlenir.

### 3.2.2. Denetçi Olamayacaklar

TTK m. 400/1 denetçi olamayacak olanları ayrıntılı olarak sıralamaktadır.

*“Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında yeminli mâlî müşavir, serbest muhasebeci malî müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu, bunun pahasahiplerinden biri ve yeminli mâlî müşavirin, serbest muhasebeci malî müşavirin, bağımsız denetleme kuruluşunun veya onun pahasibinin 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 olamayan 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.”

Ayrıca bir bağımsız denetleme kuruluğu, bir şirket için altı yıl arka arkaya denetçi raporu vermişse, söz konusu bağımsız denetleme kuruluğu veya o şirketin denetimi için özgülediği denetçi ile onunla birlikte çalışan denetim takımı en az dört yıl süre ile ilgili şirkete denetim hizmeti veremeyecektir.

Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.



Yukarıda sayılan hükümler, 554 üncü maddede öngörülen işlem denetçilerine de uygulanır.

### 3.2.3. İşlem Denetçisi İle İlgili Maddeler

İşlem denetçisi Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 554. maddesinde yer almaktadır. Bu madde denetçiyi “*şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen kişidir*” şeklinde tanımlamaktadır. Kanun işlem denetçisini, “*şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisidir*” şeklinde tanımlamaktadır.

Kanuna göre denetçinin yapacağı denetimler şunlardır;

- Yılsonu ve Konsolide Finansal Tabloların Denetimi
- Raporların Denetimi
- Hesapların Denetimi

Kanuna göre işlem denetçisinin yapacağı denetimler şöyle sıralanabilir;

- Şirket Kuruluşu
- Sermaye Artırımı
- Sermaye Azaltılması
- Şirket Birleşmeleri
- Şirket Bölünmeleri
- Tür Değişiklikleri
- Menkul Kıymet İhracı
- Şirket Diğer İşlem ve Kararı

TTK m.400/4'e göre, Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, işlem denetçisi genel kurul tarafından atanır ve görevden alınır.

Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçiler 554. madde gereğince, kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Kusuru iddia eden ispatlar.

TTK'da İşlem denetçisi ile ilgili maddeler şu şekildedir;

- Şirket Birleşmeleri: 138, 139, 148, 157
- Tür Değişirme: 187
- Özel Denetim: 207
- Komanditerlerin Denetleme Yükümlülüğü: 310
- Anonim Şirketlerin;
  - Kuruluşu, Sermayesi, ve Denetimi: 336, 343, 349, 351
  - Denetçi Olabilecekler: 400
  - İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı: 401
  - Denetçinin sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu: 404
  - Genel Kurul: 407
  - Sermayenin Arttırılması: 457, 458, 462, 469
  - Sermayenin Azaltılması: 473, 421, 332
  - Menkul Kıymetler: 505
  - Denetçi ve İşlem Denetçisinin Sorumluluğu: 554
- Limited Şirketlerin;
  - Kuruluş: 586, 575
  - Ortakların Hakları: 605
  - Ortaklıktan Ayrılma: 642

### **3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre İşlem Denetçisinin Sorumlulukları**

Komanditerlerin hukuki durumu özellik arz etmektedir. Kanunun 310. maddesine göre her komanditer, iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde şirketin envanterlerini bilânçosunu, diğer finansal tablolarını ve bunların doğruluğunu incelemeye yetkilidir.

Komanditerler bu incelemeyi kendileri yapabilecekleri gibi bunu bir uzmana da yaptırabilirler. Uzmanın kişiliği hakkında bir itiraz ileri sürülürse komanditerin istemi üzerine mahkeme tarafından bir işlem denetçisi atanmasına karar verilir. Bu karar kesindir.

Haklı sebeplerin bulunması hâlinde, mahkeme, komanditerin istemi üzerine şirketin işlerinin ve varlığının bizzat veya bir işlem denetçisi tarafından incelenmesine her zaman izin verebilir.

Şirket yönetim kurullarının ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır. Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye vermelidir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli olanakları sağlamalı, denetçiye denetim esnasında gereken tüm kolaylığı göstererek denetçisinin rahaç çalışmasını olanaklı kılmalıdır.

Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılısonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçinin şirketin defterlerini,

yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, borçlarını, kasasını, kıymetli evrakını, envanterini ve denetim konusu gereği gerekli olan tüm belgeleri denetleme yetkileri finansal tablolarının çıkarılmasından önce de mevcuttur. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi tüm bu yetkileri yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir. Tüm bunlar kanunun 401. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında yer almaktadır.

Şirketin genel kurul toplantısında murahhas üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin, denetçi ve kendilerini ilgilendiren konularda işlem denetçisi genel kurulda hazır bulunması gereklidir. Diğer yönetim kurulu üyeleri genel kurul toplantısına katılabilirler. Üyeler ve denetçiler görüş bildirebilirler.

Her hangi bir menkul kıymet çıkarılması ve bunun şartlarının belirlenmesi esnasında işlem denetçisi raporuna ihtiyaç duyulmaktadır. Bu işlemi yapacak olan işlem denetçisi kanunun 505. maddesinin vermiş olduğu yetki ile en çok 15 ay süre ile şirketin genel kuruluna verilmiştir.

Denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi veya riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin, bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bir bağlı şirketle ilişkilerinde hileli veya dolanlı işlem bulunduğunu belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirket pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir.

## IV. BÖLÜM

### İŞLEM DENETÇİSİNİN SORUMLULUKLAR

Türk Ticaret Kanunu'nun çeşitli kısımlarında işlem denetçisinin görevleri yer almaktadır. Bu bölüm içerisinde TTK'nın maddeleri incelenerek işlem denetçisinin hangi durumlarda ne görevler üstleneceği, sorumluluklarının neler olacağı incelenecektir.

#### 4.1. İşlem Denetçisinin Şirket Birleşmesindeki Sorumlulukları

Bu bölüm içerisinde öncelikli olarak şirket birleşmeleri hakkında bilgi verilecektir. Şirket birleşmelerinde hazırlanacak raporlar ve bu raporların denetimi konuları incelenerek, birleşme sırasında alacaklar ve çalışanların korunması konusu ele alınacaktır.

##### 4.1.1. Şirket Birleşmeleri

Şirketlerin birleşerek yeni ve tek bir şirket halini almaları mümkündür. TTK'ya göre; Şirket Birleşmesi devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir. Birleşmeyle, devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün hâlinde devralır. Birleşmeyle devrolunan şirket sona erer ve ticaret sicilinden silinir (TTK M.136).

Şirket Birleşmeleri TTK'nın 136. maddesine göre iki şekilde yapılabilmektedir;

- a) Bir şirketin diğerini devralması (devralma şeklinde birleşme) veya
- b) Yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri (yeni kuruluş şeklinde birleşme) yoluyla birleşebilirler.

TTK' nın aynı maddesinde, kabul eden şirket "devralan", katılan şirket "devrolunan" diye adlandırılır.

Şirket birleşmelerinin geçerli olması için gerekli bazı şartlar yerine getirilmelidir. Hangi durumlarda şirket birleşmelerinin geçerli olabileceği TTK' nın 137. maddesinde sayılmaktadır.

Geçerli şirket birleşmeleri şu şekilde sıralanabilir;

*(1) Sermaye şirketleri,*

- a) *Sermaye şirketleriyle*
- b) *Kooperatiflerle ve*
- c) *Devralan şirket olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle, birleşebilirler.*

*(2) Şahıs şirketleri,*

- a) *Şahıs şirketleriyle*
- b) *Devrolunan şirket olmaları şartıyla, sermaye şirketleriyle,*
- c) *Devrolunan şirket olmaları şartıyla, kooperatiflerle, birleşebilirler.*

*3) Kooperatifler,*

- a) *Kooperatiflerle,*
- b) *Sermaye şirketleriyle ve*

c) *Devralan şirket olmaları şartıyla, şahıs şirketleriyle, birleşebilirler.*”

Şirket birleşmelerinde iki özel durum bulunmaktadır. Bunlar tasfiye halinde olan şirketlerin birleşmeye katılması ve sermayenin yitirilmesi veya borca batıklık hâlinde olan şirketlerin birleşmeye katılması durumudur. Bu iki özel durumun varlığı halinde şirket birleşmesinin geçerli olabilmesi için işlem denetçisinin hazırladığı rapora ihtiyaç vardır.

Tasfiye halinde olan bir şirketin birleşmeye katılması durumunda (TTK m. 138);

*“Tasfiye hâlindeki bir şirket, malvarlığının dağıtılmasına başlanmamışsa ve devrolunan şirket olması şartıyla, birleşmeye katılabilir.”*

*“Birinci fıkradaki şartların varlığı, bir işlem denetçisinin, bu hususu doğrulayan raporunun, devralan şirketin merkezinin bulunduğu yerin ticaret sicili müdürlüğüne sunulmasıyla kanıtlanır.”*

Şirket birleşmelerinde birleşmeye katılan şirketin tasfiye halinde olması durumunda bunun ispatı gerekmektedir. Şirketin tasfiye halinde olduğunun işlem denetçisinin raporu ile tespit edilmesi gerekmektedir. İşlem denetçisinin hazırlamış olduğu raporun, tasfiye halinde olup birleşmeye katılan şirketin bulunduğu yerin ticaret sicili müdürlüğüne sunulması gerekmektedir.

Sermayenin yitirilmesi veya borca batıklık hâlinde birleşmeye katılma durumunda (TTK m.139);

*“Sermayesiyle kanunî yedek akçeleri toplamının yarısı zararlarla yitmiş olan veya borca batık durumda bulunan bir şirket, yitirilmiş sermayeyi veya gerekiyorsa*

*borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe tasarruf edilebilen özvarlığa sahip bulunan bir şirket ile birleşebilir. ”*

Yukarıdaki maddede bahsi geçen durumun ispat edilmesi ile birleşme tamamlanacaktır. Yani bir şirket yedek akçelerinin yarısı kadar zarara uğramış ise ve borca batıklık durumunda ise bunu karşılamak için bir şirketle birleşebilir. Bu durumun ispatı için işlem denetçisi tarafından hazırlanmış raporun devralan şirketin merkezinin bulunduğu yerin sicil müdürlüğüne iletilmesi gerekmektedir.

#### **4.1.2. Şirket Birleşmeleri İçin Hazırlanacak Raporlar**

Şirketlerin birleşmesi için öncelikli olarak birleşmeye katılacak şirketlerin karşılıklı olarak hazırlayacakları sözleşmeye ihtiyaç vardır. Sözleşmenin nasıl yapılacağı, hazırlanış biçimi, sözleşmenin içeriği TTK m.145 ve m.146 içerisinde sayılmaktadır.

Daha sonra birleşme raporu hazırlanmalıdır. Birleşme raporu birleşmeye katılan şirketlerin yöneticilerin ayrı ayrı veya birlikte hazırlayacakları rapor olarak açıklanmıştır. Buna ilave olarak TTK m.147 içerisinde hazırlanacak birleşme raporunun şartları yer almaktadır.

#### **4.1.3. Birleşme Sözleşmesinin ve Birleşme Raporunun Denetlenmesi**

Şirket birleşmelerinde hazırlanacak olan sözleşme ve birleşme raporlarının denetiminin yapılması gerekmektedir. Bu denetimin ne şekilde yapılacağı TTK m. 148’de şu şekilde belirtilmiştir;



TTK m. 148/1; *“Birleşmeye katılan şirketlerin; birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu ve birleşmeye esas oluşturan bilançoğu, bu konuda uzman olan bir işlem denetçisine denetlettirmeleri şarttır.”*

TTK m. 148/1’e göre: Birleşmeye katılan şirketlerin; hazırlayacakları birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunu ve bunlara ilave olarak birleşmeye esas oluşturan bilançoğu konusunda uzman olan bir işlem denetçisine incelettirmelidir.

*“Birleşmeye katılan şirketler, birleşmeyi denetleyecek işlem denetçisine amaca yardımcı olacak, her türlü bilgi ve belgeyi vermek zorundadır.”*

İşlem denetçisinin yapacağı, yukarıda sayılmış olan denetimleri esnasında birleşmeye katılan şirketlerin işlem denetçisine yardımcı olmaları gerekmektedir. İşlem denetçisini denetim esnasında ihtiyaç duyacağı tüm belge ve dokümanlar birleşmeye katılan şirketler tarafından sağlanmalıdır.

*“İşlem denetçisi denetleme raporunda;*

- a) Devralan şirket tarafından yapılması öngörülen sermaye artırımının, devrolunan şirketin ortaklarının haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığı;*
- b) Değişim oranının ve ayrılma karşılığının adil olup olmadığı;*
- c) Değişim oranının hangi yöntemle göre hesapladığı; en az üç farklı genel kabul gören yöntem ile karşılaştırma yapılarak, uygulanan yöntemin adil olduğu;*
- d) Diğer genel kabul gören yöntemlere göre hangi değerlerin ortaya çıkabileceği;*
- e) Denkleştirme varsa, bunun uygun olup olmadığı;*

*f) Değişim oranının hesaplanması yönünden payların değerlendirilmesinde dikkate alınan özellikler;*

*hususunda inceleme yapıp görüş açıklamakla yükümlüdürler.”*

Aynı maddenin 4. fıkrasında işlem denetçisi tarafından hazırlanacak raporda hangi konular üzerinde inceleme yapılacağı yer almaktadır. Buna göre; Devralan şirket tarafından yapılması öngörülen sermaye artırımının, devrolunan şirketin ortaklarının haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığı denetlenecek, Değişim oranının ve ayrılma karşılığının adil olup olmadığı kontrol edilecek, Değişim oranının hangi yöntemle göre hesapladığı; en az üç farklı genel kabul gören yöntem ile karşılaştırma yapılarak, uygulanan yöntemin adil olduğu tespit edilecek, Diğer genel kabul gören yöntemlere göre hangi değerlerin ortaya çıkabileceği, Denkleştirme varsa, bunun uygun olup olmadığı ve Değişim oranının hesaplanması yönünden payların değerlendirilmesinde dikkate alınan özellikler denetlenecektir. İşlem denetçisi bu konular ile ilgili denetimi yaparak uygunluk görüşü hazırlayacaktır.

TTK m. 148/4; *“Tüm ortakların onaylaması hâlinde, küçük ve orta ölçekli şirketler denetlemeden vazgeçebilirler.”*

148. maddenin son bendi ortaklardan tamamının onaylanması şartı ile küçük ve orta ölçekli şirketlerin denetimden vazgeçebileceği hükmünü içermektedir.

#### **4.1.4. Birleşme Sırasında Alacaklar ve Çalışanların Korunması**

TTK m. 157 Şirketlerin birleşmeleri sırasında alacakların ve çalışanların korunmasını sağlamak amacıyla hazırlanmış olan bu madde şöyledir;

*“1- Birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları birleşmenin hukuken geçerlilik kazanmasından itibaren üç ay içinde istemde bulunurlarsa, devralan şirket bunların alacaklarını güvence altına alır.*

*2- Birleşmeye katılan şirketler, alacaklılarına, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve tirajı ellibinin üstünde olan yurt düzeyinde dağıtım yapılan üç gazetede yedişer gün aralıklarla üç defa yapacakları ilânla, haklarını bildirirler. İşlem denetçisi, birleşmeye katılan şirketlerin serbest malvarlıklarının, ödenmesine yetmeyeceği bilinen bir alacakları bulunmadığını veya böyle bir alacak istemi beklenmediğini doğruladığı takdirde ilân yükümlülüğü ortadan kalkar.*

*3- Devralan şirket alacağın birleşme dolayısıyla tehlikeye düşmediğini bir işlem denetçisi raporuyla ispat ederse, güvence verme yükümlülüğü ortadan kalkar.*

*4- Diğer alacaklıların zarara uğramayacaklarının anlaşılması hâlinde, yükümlü şirket güvence göstermek yerine borcu ödeyebilir.”*

Yukarıdaki madde ile birleşme esnasında şirket alacakları ve çalışanlarının korunması için işlem denetçisinin denetimini öngörmektedir. Devralan şirket birleşmeye katılan şirketlerin alacaklarını güvence altına alabilmektedir. Bunun için alacaklarını Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde ve tirajı ellibinin üzerinde olan ve yurt içinde yayınlanan üç gazetede yedişer gün ara ile üç defa ilan vermek sureti ile yayınlanmalıdır. Ancak şirketlerin serbest mal varlıklarının, ödenmesine yetmeyecek bir alacaklarının bulunmadığını veya alacak istemi olmadıklarını işlem denetçisine onaylatmaları durumunda ilan yoluna gitmeyebilirler.

Ayrıca devralan şirketin alacağın birleşmeden doğacak bir sebeple tehlikeye düşmeyeceğini işlem denetçisinin hazırlayacağı bir raporla ispatlaması durumunda bu alacağa karşılık bir teminat gösterme yükümlülüğü altına da girmeyecektir.

Yine işlem denetçisinin denetimi sonucunda diğer alacaklıların zarara uğramayacakları sonucuna varılırsa yükümlü şirket borcu ödeme yolunu da izleyebilir.

## **4.2. İşlem Denetçisinin Tür Değiştirmedeki Sorumluluğu**

Öncelikli olarak tür değiştirme kavramı ile ilgili bilgi verilecek olan bu bölümde tür değiştirme çeşitleri, kollektif ve komandit şirketlerde tür değiştirme işlemi ve işlem denetçisinin tür değiştirmedeki sorumlulukları ele alınacaktır.

### **4.2.1. Tür Değiştirme Kavramı**

Şirketler ticari faaliyetlerini sürdürürlerken çeşitli sebeplerden dolayı mevcut hukuki statülerinden başka bir hukuki statüye geçmek isteyebilir. Bu istek hukukta karşımıza tür değiştirme olarak karşımıza çıkmaktadır. Limited Şirket statüsünden anonim şirket statüsüne geçmek buna örnek olarak gösterilebilir (Kavak, 2006: 248-249).

TTK m. 180'de tür değiştirme; Bir şirket hukukî şeklini değiştirebilir (tür değiştirme). Yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır şeklinde tanımlanmaktadır

### **4.2.2. Tür Değiştirme Çeşitleri**

Geçerli Tür Değiştirmeler madde 181 içerisinde şu şekilde sıralanmıştır;

*“a) Bir sermaye şirketi;*

- 1) *Başka türde bir sermaye şirketine;*
- 2) *Bir kooperatife;*
- b) *Bir kollektif şirket;*
- 1) *Bir sermaye şirketine;*
- 2) *Bir kooperatife;*
- 3) *Bir komandit şirkete;*
- c) *Bir komandit şirket;*
- 1) *Bir sermaye şirketine;*
- 2) *Bir kooperatife;*
- 3) *Bir kollektif şirkete;*
- d) *Bir kooperatif bir sermaye şirketine dönüşebilir.”*

#### **4.2.3. Kollektif ve Komandit Şirketlerde Tür Değişirme**

TTK m. 211’de Kollektif şirket ticarî bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir şeklinde tanımlanmıştır.

TTK m. 304’te Ticarî bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir tanımı yapılmaktadır.

Kollektif ve komandit şirketlerin tür değiştirmeleri ile ilgili olarak TTK' da özel düzenlemeler yer almaktadır. TTK m. 182 ile yapılan düzenlemede bu özel durum şu şekilde ifade edilmiştir:

*“(1) Bir kollektif şirket bir komandit şirkete;*

*a) Kollektif şirkete bir komanditerin girmesi;*

*b) Bir ortağın komanditer olması;*

*halinde dönüşebilir.*

*(2) Bir komandit şirket kollektif şirkete;*

*a) Tüm komanditerlerin şirketten çıkması,*

*b) Tüm komanditerlerin komandite olması*

*suretiyle dönüşebilir.*

*(3) Bir kollektif veya komandit şirketin tek kişi işletmesi olarak faaliyetine devam etmesine ilişkin 257 nci madde hükmü saklıdır.*

*(4) Bu madde uyarınca yapılacak tür değiştirmelerine 180 ilâ 191 inci madde hükümleri uygulanmaz.”*

Ayrıca bu şirketlerin tür değiştirme işlemlerinin tamamlanabilmesi için işlem denetçisi raporu istenmektedir. TTK m. 187 ile yapılan düzenleme şu şekildedir;

*“(1) Şirket, tür değiştirme plânını, tür değiştirme raporunu, tür değiştirmede esas alınan bilânçoyu işlem denetçisine denetlettirir.*

*(2) Şirket işlem denetçisine, yapılacak denetlemenin amacına hizmet edebilecek bütün bilgi ve belgeleri vermek zorundadır.*

(3) İşlem denetçisi tür değiştirmeye ilişkin şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini, bilançonun gerçeğe uygun olup olmadığını ve tür değiştirmeden sonra ortakların hukukî durumlarının korunup korunmadığını incelemek ve değerlendirmek zorundadır.

(4) Tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ve orta ölçekli şirketler denetlemeden vazgeçebilirler.”

Buna göre; şirketlerin tür değiştiremeye dair hazırlayacakları planlarını, raporlarını ve bilançolarını işlem denetçisine onaylatmak zorundadırlar. Şirketlerin işlem denetçisinin yürütmekte olduğu bu denetimi yaparken kullanmak istediği belge ve bilgileri sağlaması ve denetçiye yardımcı olarak işini kolaylaştırması gerekmektedir. İşlem denetçisi yapacağı denetimler sonucunda tür değiştirmek için gerekli şartların sağlandığını, bilançonun gerçeğe uygun olduğunu ve tür değişimi sonrasında ortakların hukuki durumlarının korunduğuna dair vereceği olumlu rapor ile tür değiştirme işi tamamlanacaktır. Bu maddenin 4. fıkrası ile ortakların tamamının onaylaması durumunda küçük ve orta ölçekli şirketlerin denetimden vazgeçmesi yolu açılmıştır.

### **4.3. İşlem Denetçisinin Şirket Kuruluşundaki Sorumluluğu**

Öncelikli olarak anonim ve limited şirket kavramlarının açıklandığı bu bölüm içinde anonim ve limited şirketlerin kuruluşu anlatılacaktır. Son olarak da söz konusu şirketlerin kuruluşu esnasında işlem denetçinin sorumluluklarından bahsedilecektir.

#### **4.3.1. Anonim Şirket Kavramı**

Anonim şirket Türk Ticaret Kanunu madde 329’da; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir şeklinde tanımlanmaktadır. Aynı madde içerisinde bu şirketlerin pay

sahipleri ile ilgili olarak; pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur hükmü yer almaktadır.

Bu tanıma göre Anonim Şirketler şu özelliklere sahip olmalıdırlar (Kishalı, 2000: 89);

- 1- Tüzel kişiliğe
- 2- Belirli paylara bölünmüş esas sermayeye
- 3- Sermaye paylarının hisse senetleri yolu ile temsil edilmesine
- 4- Şirket ve ortaklarının sorumluluğunun sermaye payları ile sınırlı olmasına

Ayrıca şirket olmanın sonucu olarak, ekonomik amaç ve konularda faaliyette bulunurlar.

#### **4.3.2. Anonim Şirketlerin Kuruluşu**

Bu şirketlerin kuruluşu madde 235'te şu şekilde açıklanmıştır; Şirket, kurucuların kanuna uygun olarak düzenlenen, imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşmede, anonim şirket kurma iradelerini açıklamaları ve sermayenin tamamını şartsız taahhüt etmeleriyle kurulur.

Kurucular kanunda şu şekilde tanımlanmıştır (TTK m. 337);

*“(1) Pay taahhüt edip esas sözleşmeyi imzalayan gerçek ve tüzel kişiler kurucudur.*

*(2) Kurucular, birinci fıkrada yazılı işlemi, üçüncü bir kişinin hesabına yaptıkları takdirde, bu kişi de kuruluşun doğan sorumluluk bakımından*



*kurucu sayılır. Söz konusu üçüncü kişi, kendisi hesabına iş gören kimsenin bildiği veya bilmesi gereken bir hususu kendisinin bilmediğini ileri süremez.”*

Türk Ticaret Kanunu'na göre anonim şirket pay sahibi olan bir veya birden çok kişinin varlığı ile kurulabilir. Anonim şirketin kurulabilmesi için gerekli olan asgari sermaye miktarı kanunun 232. maddesinde belirtilmiştir.

*“Tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye ellibin Türk Lirasından ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüzbin Türk Lirasından aşağı olamaz. Bu en az sermaye tutarı Bakanlar Kurulunca artırılabilir.”*

Yukarıda yer alan TTK m. 232 anonim şirketlerin kuruluşu için gerekli olan asgari sermayeyi ellibin Türk Lirası olarak belirlemiştir.

Madde 336 anonim şirketlerin kuruluşunda işlem denetçisi raporunun gerekli olduğu belirtilmektedir.

*“Esas sözleşme, kurucular beyanı, değerlendirme raporları, ayın ve işletme devralınmasına ilişkin olanlar da dâhil olmak üzere, kurulmakta olan şirketle, kurucular ve diğer kişilerle yapılan ve kuruluşla ilgili olan sözleşmeler ile işlem denetçisi raporu, kuruluş belgeleridir. Bunlar, sicil dosyasına konulur ve birer nüshaları şirket tarafından beş yıl süreyle saklanır.”*

Bu maddeye göre anonim şirketlerin kuruluşunda hazırlanacak kuruluş sözleşmesi, kurucuların beyanı ile birlikte kuruluşla ilişkin işlem denetçisi raporu

kuruluşa ilişkin raporu kuruluş belgeleri olarak sayılmaktadır. İşlem denetçisinin raporunun diğer kuruluş belgeleri ile birlikte sicilde yer alması gerekmektedir.

Kurucular beyanı ve aynı sermaye ile ilgili açıklamalar yine kanun içerisinde düzenlenmiştir. Kanununun 343. ve 349. maddeleri bu düzenlemeleri içermektedir. İşlem denetçisinin raporu ile birlikte sunulacak bu belgeleri ile ilgili düzenlemeler şu şekildedir;

TTK m. 343;

*“(1) Aynı sermaye ile kuruluş sırasında devralınacak işletmelere ve ayınlara, şirket merkezinin bulunacağı yer asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilir. Değerleme raporunda, seçilen değerlendirme yönteminin, somut olayda herkes için en adil ve en uygun yöntem olduğunun gerekçeleri ve ayrıntılı bir şekilde açıklanması şarttır. Resmî nitelik taşıyan bu rapora mahkemede, kurucular, işlem denetçisi ve menfaat sahipleri itiraz edebilir.*

*(2) Sermaye olarak konulan alacakların varlığı ve değeri bir yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir raporuyla belirlenir.”*

TTK m. 349;

*“(1) Kurucular tarafından, kuruluşla ilişkin bir beyan imzalanır. Beyan, dürüst bir şekilde bilgi verme ilkesine göre, doğru ve eksiksiz olarak hazırlanır. Beyanda; aynı sermaye konuluyor, bir ayın ya da işletme devralınıyorsa, bunlara verilecek karşılığın uygunluğuna; bu tür sermayenin ve devralmanın gerekliliğine, bunların şirkete olan yararlarına ilişkin belgeli, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamalar yer alır. Ayrıca, şirket tarafından iktisap edilen menkul kıymetlerle, bunların iktisap fiyatları, sözkonusu menkul kıymetleri çıkaranların son üç yıllık, gereğinde konsolide finansal tablolarının değerlendirilmelerine ve çözümlenmelerine ilişkin bilgiler, şirketin yüklendiği önemli taahhütler, makina ve benzerleri malların ve herhangi bir aktif değerinin alımına ilişkin bağlantılar, fiyatlar, komisyonlar ile her türlü borçlar, emsalleriyle karşılaştırılarak, açıklanır.*

(2) Ayrıca, kuruculara tanınan menfaatler gerekçeleriyle beyanda yer alır. Kimlerin halka önerme amacıyla ne miktarda pay taahhüt ettiği, pay taahhüdünde bulunanların birbirleri ile ilişkileri; bunlar bir şirketler topluluğuna dâhil bulunuyorlarsa, topluluk ile ilişkileri, kuruluşu inceleyen işlem denetçisine ve diğer hizmet verenlere ödenen ücretler, emsalleriyle karşılaştırma yapılarak, beyanda açıklanır.”

### 4.3.3. Anonim Şirketlerin Kuruluşunda İşlem Denetçisi Raporu

Yukarıda sayılan, kuruluş için gerekli olan belgeler arasında yer alan işlem denetçisi raporu kanunun aşağıda yer alan 351. maddesinde açıklanmıştır.

“Kuruluşun denetlenmesine ilişkin rapor işlem denetçisi tarafından verilir. Bu raporu, küçük ölçekli ve halka açık olmayan anonim şirketlerde en az iki yeminli mâlî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir de düzenlemeye yetkilidir. İşlem denetçisi, kuruluş raporunda payların tamamının taahhüt edildiğini; pay bedellerinin, kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan en az tutarlarının, kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını ve buna ilişkin banka mektubunun mevcut olduğunu; bu yükümlüğün dolandırıldığına ilişkin açık bir belirti bulunmadığını; aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece resmîyet verilen raporun dosyaya sunulduğunu; kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu; kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı bir değer ve işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını açıklar.”

Bu maddeye göre; Kurulacak olan şirketin işlem denetçisi tarafından denetlenerek bir rapor hazırlanması gerekmektedir. Küçük ölçekli ve halka açık

olmayan anonim şirketler için bu raporu işlem denetçisinin dışında en az iki yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavirde verebilmektedir.

Verilecek bu raporda payların tamamının taahhüt edildiği, pay bedellerinin gerek kanunda gerekse kuruluş sözleşmesinde öngörölmüş asgari tutarda olduğu ve kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığı ve buna ilişkin bankadan alınacak yazının mevcut olduğu, aynı sermaye ve devrolunan mallar için mahkemece atanan bilirkişi tarafından düzenlenmiş bir raporun mevcut olduğu ve bu raporun kuruluş dosyası içerisinde yer aldığı, kurucuların menfaatlerinin kanuna aykırı olmadığı, kurucuların yapmış oldukları beyanların bir uygunsuzluk içermediği, bir yolsuzluğa yol açacak aşırı bir değerin ve işlemin bulunmadığı, kuruluş için gerekli olan diğer tüm belgelerin dosya içerisinde mevcut olduğu ve noter tarafından verilecek onayın dosyada olduğu ve diğer tüm izinlerin alındığı onaylanmış olmalıdır.

#### **4.3.4. Limited Şirket Kavramı**

Limited Şirket ile ilgili düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu'nun Altıncı Bölümünde yer almaktadır. Buradaki düzenlemeler incelendiğinde Limited Şirket şu şekilde tanımlanmıştır (TTK m. 573);

*“(1) Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.*

*(2) Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörölen ek ödeme ve yan edim yükümlölüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.*

*(3) Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.”*

Buna göre Limited Şirketin Taşınması gereken özellikler şöyle sıralanabilir (Ataman, 2004: 146);

- 1- Ticari amaçlı olarak kurulması,
- 2- Kurucuların gerçek veya tüzel kişi olması,
- 3- Ortak sayısının ikiden az, elliden fazla olmaması,
- 4- Bir ticaret unvanı altında faaliyet sürdürmesi,
- 5- Esas sermayesinin belirli olması ve zararlar nedeniyle bile azaltılmaması.

Şirketin kurulabilmesi için gerekli ortak sayısı en az iki olarak belirlenmiştir. Ayrıca kuruluş için gerekli olan asgari sermaye miktarı kanunun 580. maddesinde belirtilmiştir. Bu madde şöyledir;

*“(1) Limited şirketin esas sermayesi en az yirmibeşbin Türk Lirasıdır.*

*(2) Bu maddede yazılı en az tutar, Bakanlar Kurulunca on katına kadar artırılabilir.”*

Bu maddeye göre kuruluş için en az yirmibeşbin Türk Lirası sermaye gerekmektedir. Bu asgari sermayenin Bakanlar Kurulunca on kata kadar arttırılma hakkı mevcuttur.

### 4.3.5. Limited Şirketlerin Kuruluşu

Limited Şirketlerin kuruluş işlemleri kanununun 585. maddesinde şöyle açıklanmıştır;

*“Şirket, kanuna uygun olarak düzenlenen şirket sözleşmesinde, kurucuların limited şirket kurma iradelerini açıklayıp, sermayenin tamamını şartsız taahhüt etmeleri ve nakit kısmı hemen ve tamamen ödemeleriyle kurulur. 588 inci maddenin birinci fıkrası saklıdır.”*

Limited Şirketin kurulabilmesi için kurucular tarafında kanuna uygun olarak düzenlenecek şirket sözleşmesi ile kuruluş beyanının ifade edilmesi, sermayeyi şartsız olarak taahhüt edilmesi ve nakit kısmın tamamını kuruluş esnasında yatırmayı gerektirmektedir.

Kuruluş işleminin yapılabilmesi için öncelikli olarak sözleşmenin hazırlanması gerekir. Sözleşmenin hazırlanması ile kuruluş işlemleri başlar ve tescil işlemin yapılması gerekmektedir. Kuruluş tescil işlemi ile tamamlanacaktır. Kanununun 586. maddesinin 1. fıkrası sözleşmenin hazırlanmasından sonra tescil için ilgili ticaret siciline başvurulması gerektiğini belirtmektedir.

TTK m. 586/1; *“Şirket sözleşmesinin 575 inci maddede öngörüldüğü şekilde düzenlenmesinden sonra, tescil için, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline başvurulur.”*

Sözleşme hazırlandıktan sonra gerçekleştirilecek tescil işlemi şu şekilde olmalıdır.

TTK m. 586/2 “Başvuru, müdürlerin tümü tarafından imzalanır. Başvuruya aşağıdaki belgeler eklenir:

- a) Şirket sözleşmesinin onaylanmış bir örneği.
- b) Ekleri ile birlikte 349 uncu maddeye göre düzenlenmiş kurucular beyanı ve 361 inci madde uyarınca hazırlanmış işlem denetçisi raporu.
- c) Yerleşim yerleri de gösterilerek şirketi temsile yetkili kişileri ve denetçinin seçimini gösterir belge.”

TTK m. 586/3 “Dilekçede şu kayıtlar yer alır;

- a) Bütün ortakların adları ve soyadları veya unvanları, yerleşim yerleri, vatandaşlıkları.
- b) Her ortağın üstlendiği esas sermaye payı ve ödediği toplam tutar.
- c) İster ortak, ister üçüncü kişi olsun, müdürlerin adları ve soyadları veya unvanları.
- d) Şirketin ne suretle temsil edileceği.”

Yukarıdaki maddede yer alan belgelerin hazırlanarak tescil ettirilmesi ile Limited Şirketin kuruluşu gerçekleşecektir.

#### **4.3.6. Limited Şirketlerin Kuruluşunda İşlem Denetçisi Raporu**

Limited Şirketlerin kuruluşu ile ilgili düzenlemeleri içeren 586. madde içerisinde yer alan kuruluş işlemlerinin tamamlanabilmesi için işlem denetçisi raporu gerekli kılınmıştır.

586. maddenin 2. fıkrasının b. bendi;

*“b) Ekleri ile birlikte 349 uncu maddeye göre düzenlenmiş kurucular beyanı ve 361 inci madde uyarınca hazırlanmış işlem denetçisi raporu.”*

ifadesini içermektedir. Buna göre 361. madde uyarınca hazırlanmış bir işlem denetçisi raporunun sunulması gerekmektedir.

*“Yönetim kurulu üyelerinin, görevlerini yaparken kusurlarıyla şirkete verebilecekleri zarar, şirket sermayesinin yüzde yirmibeşini aşan bir bedelle sigorta ettirilmiş ve bu suretle şirket güvence altına alınmışsa, bu husus halka açık şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulunun ve ayrıca pay senetleri borsada işlem görüyorsa borsanın bülteninde duyurulur ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluk değerlendirilmesinde dikkate alınır.”*

Yukarıda yer alan 361. madde, yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yaparken kusurlarıyla şirkete verebilecekleri zarara karşılık olarak şirket sermayesinin yüzde yirmibeşini aşan kısmının sigorta altına alınmak sureti ile şirketin güvence altına alınmasını öngörmektedir. Öngörülen bu durumun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, kanuna ve kurumsal yönetim ilkelerine uygun olup olmadığı işlem denetçisi tarafından denetlenecektir. Yapılan denetim sonucunda işlem denetçisinin vereceği olumlu rapor kuruluş için gerekli diğer belgeler ile birlikte hazırlanacak dosya içerisinde tescil için ilgili ticaret siciline sunulacaktır.

#### **4.4. İşlem Denetçisinin Sona Erme ve Ayrılma Durumundaki Sorumlulukları**

Bu bölüm içerisinde sona erme ayrılma durumları açıklanarak işlem denetçisinin bu durumlarda nasıl bir sorumluluğu olduğuna yer verilecektir.



#### 4.4.1. Sona Erme

Türk Ticaret Kanunda sona erme 636. maddede anlatılmaktadır. Bu madde aşağıdaki şekildedir;

*“(1) Limited şirket aşağıdaki hâllerde sona erer;*

- a) Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle.*
- b) Genel kurul kararı ile.*
- c) İflâsın açılması ile.*
- d) Kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde.*

*(2) Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, ortaklardan veya şirket alacaklılarından birinin şirketin feshini istemesi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, müdürleri dinleyerek şirketin durumunu Kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler, buna rağmen durum düzeltilmezse, şirketin feshine karar verir.*

*(3) Haklı sebeplerin varlığında, her ortak mahkemeden şirketin feshini isteyebilir. Mahkeme, istem yerine, davacı ortağa payının gerçek değerinin ödenmesine ve davacı ortağın şirketten çıkarılmasına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme hükmedebilir.*

*(4) Fesih davası açıldığında mahkeme taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alabilir.*

*(5) Sona ermenin sonuçlarına anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır.”*

Bu maddeye göre; Limited Şirketlerin, şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle, genel kurul kararıyla, dava açılmasıyla ve kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde sona erme söz konusudur.

Maddenin diğer fıkralarında şirketin kanunen gerekli organlarından birinin uzun süredir mevcut olmaması veya genel kurulun toplanmaması durumunda ortaklardan veya alacaklardan birinin şirketin feshini istemesi sonucunda şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin kanunun gerekli gördüğü şekilde şirketin yeniden yapılandırılmasına dair vereceği süre içerisinde gerekli düzenlemelerin yapılmaması şirketin sona ermesinin gerekli kılar.

Sona erme iflâstan ve mahkeme kararından başka bir sebepten ileri gelmişse, sona erme işleminin kesinleşmesi, müdür, birden fazla müdürün bulunması hâlinde en az iki müdürün bunu ticaret siciline tescil ve ilân ettirmesi ile gerçekleşir. Bu hüküm TTK m. 637’de düzenlenmiştir.

#### **4.4.2. Ayrılma**

Kanunun 638. maddesi şirketten ayrılmaları düzenlemektedir. Aşağıda yer alan bu madde ile şirketin sözleşmesinin ortaklara çıkma hakkı tanınması durumunda ortakların bu hakkı kullanmalarının belirli bir şekle tabi olduğu belirtilmiştir. Ortakların haklı sebepleri olması durumunda şirketten çıkmak için dava açma hakları mevcuttur. TTK madde 638 şu şekildedir;

*“(1) Şirket sözleşmesi, ortaklara şirketten çıkma hakkını tanıyabilir, bu hakkın kullanılmasını belirli şartlara bağlayabilir.*

*(2) Her ortak, haklı sebeplerin varlığında şirketten çıkmasına karar verilmesi için dava açabilir. Mahkeme istem üzerine, dava süresince, davacının ortaklıktan doğan hak ve borçlarından bazılarının veya tümünün dondurulmasına veya davacı ortağın durumunun güvence altına alınması amacıyla diğer önlemlere karar verebilir.”*

Madde 640 ile bir ortağın kendi isteğiyle değil yönetim kurulu tarafından veya mahkeme kararı ile ortaklıktan çıkarılması mümkündür.

*“(1) Şirket sözleşmesinde, bir ortağın genel kurul kararı ile şirketten çıkarılabileceği sebepler öngörülebilir.*

*(2) Çıkarma kararına karşı ortak, kararın noter aracılığıyla kendisine bildirilmesinden itibaren üç ay içinde iptal davası açabilir.*

*(3) Şirketin istemi üzerine, mahkeme kararı ile, haklı bir sebebe dayanarak ortağın şirketten çıkarılması saklıdır.”*

Yukarıda yer alan 640. madde şirket sözleşmesinde yönetim kurulu kararı ile ortaklıktan çıkarma sebeplerinin yer alabileceğini öngörmektedir. Yönetim kurulu kararıyla bir ortağın ortaklıktan çıkarılması durumunda söz konusu ortak durumun kendisine noter aracılığıyla bildirilmesinden itibaren üç ay içerisinde mahkemeye başvurabilecektir. Ayrıca yönetim kurulu kararı ile değil, şirketin isteği ile mahkemeye başvurarak mahkeme kararı ile ortağın ortaklıktan çıkarılması mümkündür.

#### 4.4.3. Sona Erme ve Ayrılmada İşlem Denetçisi Raporu

Şirketin ortaklarından birinin ortaklıktan ayrılması durumunda ayrılan bu ortağın şirketin sermayesine göre ayrılma akçesi isteme hakkı vardır. Bu konu ile ilgili düzenleme TTK'nın aşağıda ki 641. maddesinde yer almaktadır.

*“(1) Ortak şirketten ayrıldığı takdirde, esas sermaye payının gerçek değerine uyan ayrılma akçesini istem hakkını haizdir.*

*(2) Şirket sözleşmesinde öngörülen ayrılma hakkı dolayısıyla, şirket sözleşmeleri ayrılma akçesini farklı bir şekilde düzenleyebilirler.”*

Bu maddeye göre ortaklıktan ayrılan ortak esas sermaye payının gerçek değerine uyan ayrılma akçesini isteme hakkına sahiptir. Ayrıca şirket sözleşmesinde ayrılma akçesi ile ilgili düzenlemelerde yapılabilir. Eğer sözleşmede ayrılma akçesi ile ilgili düzenlemeler mevcutsa uygulama bu düzenlemeye göre yapılacaktır.

TTK m. 642 ayrılma akçesi ile ilgili ayrıntıları içermektedir. Bu maddenin 1. fıkrası ayrılma akçesinin hangi durumlarda muaccel olacağını açıklar.

*“(1) Ayrılma akçesi;*

*a) Şirket kullanılabilir bir öz sermaye üzerinde tasarruf ediyorsa,*

*b) Ayrılan kişinin esas sermaye payları devredilebiliyorsa,*

*c) Esas sermaye, ilgili hükümlere göre azaltılmışsa,*

*ayrılma ile muaccel olur.*

*(2) İşlem denetçisi kullanılabilir öz sermaye tutarını belirler. Bu tutar ayrılma akçesinin ödenmesine yetmiyorsa, işlem denetçisi esas sermayeden ne tutarda indirim yapılması gerektiğini de gösterir.*

*(3) Ayrılan ortağın ayrılma akçesinin ödenmeyen kısmı, şirkete karşı, bütün alacaklılardan sonra gelen faizsiz bir alacak oluşturur. Bu husus yıllık raporda kullanılabilir öz sermaye tutarının tespiti ile muaccel hâle gelir.”*

Ortaklıktan ayrılan ortağın ne kadar ayrılma akçesi alacağı işlem denetçisinin hazırlayacağı rapor ile belirlenir. Bunun ile ilgili düzenleme 642. maddenin 2. ve 3. fıkralarında düzenlenmiştir. Ayrılma akçesinin belirlenmesi için öncelikli olarak kullanılabilir öz sermayenin belirlenmesi gereklidir. Bu iş işlem denetçisi tarafından yapılacaktır. Ayrılma akçesi kullanılabilir öz sermayeden ödenecektir. İşlem denetçisinin belirleyeceği öz sermaye tutarı ayrılma akçesinin ödenmesine yetmiyorsa, işlem denetçisinin esas sermayeden ne oranda indirim yapılması gerektiğini tespit etmesi gerekir. İşlem denetçisinin belirleyeceği oranda sermayeden indirim yapılarak ayrılma akçesi ödenecektir.

#### **4.5. İşlem Denetçisinin Diğer Sorumlulukları**

İşlem denetçisinin yukarıda sayılan sorumlulukları dışındaki diğer sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir:

1. Denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu,
2. Sermaye artırımında işlem denetçisinin sorumluluğu,
3. Sermaye azaltımında işlem denetçisinin sorumluluğu,
4. Limited şirketlerde ortaklık payının ödenmesinde işlem denetçisinin sorumluluğu,

Bu sorumluluklar aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanmaktadır.

#### 4.1.1. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

TTK m. 404/1; *“Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.”*

Kanun denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçilerin, bunların yardımcıları ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin yaptıkları denetimde dürüst ve tarafsız olmaları ve bu denetim esnasında edindikleri bilgi ve belgeleri başkalarıyla paylaşmayarak sır saklama yükümlülüğüne uymalarını zorunlu kılmıştır. Denetçilerin şirket ve bu şirketin faaliyeti ile ilgili öğrendiği bilgileri ve belgeleri şirketten izinsiz başkaları ile paylaşamazlar. Denetçileri kasten veya ihmelen bu yükümlülüklerini yerine getirmezlerse bu şirkete karşı sorumlu olurlar. Bu şekilde zarar veren kişinin birden fazla olması durumunda sorumluluk müteselsildir.

*“(2) Birinci fıkrada öngörülen yükümlüğün yerine getirilmesinde ihmâli bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, herbir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.”*

Yukarıda yer alan 404. maddenin 2. fıkrası 1. fıkraya uyulmaması yani sır saklama yükümlülüğüne kasten veya ihmelen uyulmaması sonucunda uygulanacak

cezaları düzenlemektedir. Buna göre, zarara uğratan kişiler için, her bir denetim için yüzbin Türk Lirası, şirketin borsada işlem gören anonim şirket olması durumunda üçyüzbin Türk Lirası tazminat ödeme yükümlüğü vardır.

*“(3) Denetçinin bir bağımsız denetleme kuruluşu olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar.”*

Denetçinin bir bağımsız denetim kuruluşuna bağlı olması durumunda, sır saklama ile ilgili olan bu düzenlemeler sadece denetçileri değil aynı zamanda bağımsız denetim kuruluşunu da ilgilendirmektedir. Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim kurulu ve üyeleri ile bu kuruluşun çalışanları da sır saklama yükümlülüğü ile sorumludurlar. Oluşacak bir zarardan sorumlulukları vardır.

Aynı zamanda tafraların yapacakları bağımsız denetim sözleşmesi ile, yani denetçi firma ile denetlenecek firma arasında yapılacak denetim sözleşmesi ile sır saklama yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda ortaya çıkacak tazmin hükmünü yok edici düzenlemeler yapılamaz. Taraflardan ikisi de oluşacak tazminat yükümlülüğünü ortadan kaldıramaz veya daraltamaz. Bunun ile ilgili düzenleme 4. fıkra yapılmıştır.

*“(4) Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir.”*

#### **4.1.2. Sermayenin Artırımında İşlem Denetçisinin Sorumluluğu**

Anonim Şirketlerde sermaye artırımında öncelikli olarak yönetim kurulu beyanı gerekmektedir. Yönetim kurulu sermaye artırımının türüne göre bir beyan

imzalar. Beyan; bilgiyi açık, eksiksiz, doğru ve dürüst bir şekilde verme ilkesine göre hazırlanır. Bu düzenleme TTK'nın 457. maddede yapılmıştır.

İmzalanacak yönetim kurulu beyanının taşınması gereken şartları 457. maddenin 2. fıkrasında ayrıntılarıyla verilmiştir.

458. madde sermaye artırımında işlem denetçisi raporunun hazırlanmasını öngörmektedir.

*“Yönetim kurulunca atanmış bir işlem denetçisi tarafından verilen sermaye artırım raporu, artırım işlemlerine ve yönetim kurulu beyanına ilişkin inceleme ve denetlemelerin sonuçları açıkça gösterilir; Kanuna ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluk veya aykırılık hususlarında görüş açıklanır. Raporun içeriğine 351 inci madde hükmü kıyas yoluyla uygulanır.”*

Sermaye artırımını denetleyecek olan işlem denetçisi yönetim kurulu tarafından atanacaktır. Hazırlanacak raporda artırım işlemlerine ve yönetim kurulu beyanına ilişkin yapılan denetimin sonuçları yer alır. Rapor ile sermaye artırımının kanuna ve Türk Muhasebe Standartlarına uygun olduğu açıklanmalıdır. Rapor hazırlanırken 351. madde kıyas yoluyla uygulanmalıdır. TTK 351. madde aşağıdaki gibidir;

*“Kuruluşun denetlenmesine ilişkin rapor işlem denetçisi tarafından verilir. Bu raporu, küçük ölçekli ve halka açık olmayan anonim şirketlerde en az iki yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir de düzenlemeye yetkilidir. İşlem denetçisi, kuruluş raporunda payların tamamının taahhüt edildiğini; pay bedellerinin, kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan en az tutarlarının, kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını ve buna ilişkin banka mektubunun mevcut olduğunu; bu yükümlüğün dolanıldığına ilişkin açık bir belirti bulunmadığını; aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece resmîyet verilen raporun dosyaya sunulduğunu; kurucu*



*menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu; kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı bir değer ve işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını açıklar.”*

Madde 462/1; *“Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülmemiş yedek akçeler ile, kanunî yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilânçoya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülerek sermaye, iç kaynaklardan artırılabilir.”*

Yukarıda yer alan 462. maddenin 1. fıkrasına dayanılarak iç kaynaklar yoluyla da sermaye artırılabilir. Böyle bir durumda yine öncelikle yönetim kurulu beyanı imzalanmalıdır. Beyan ile ilgili düzenlemeler yine 457. maddenin 2. fıkrasında yapılmıştır. Buna ilave olarak iç kaynaklardan sermaye artırımında bazı özel durumlar söz konusudur.

TTK m. 642/2; *“Sermayenin artırılan kısmını, iç kaynaklardan karşılayan tutarın şirket bünyesinde gerçekten varolduğu, onaylanmış yıllık bilânço ve işlem denetçisinin vereceği açık ve yazılı bir beyanla doğrulanır. Bilânço tarihinin üzerinden altı aydan fazla zaman geçmiş olduğu takdirde, yeni bir bilânço çıkarılması ve bunun işlem denetçisi tarafından onaylanmış olması şarttır.”*

Yukarıda yer alan 642. maddenin 2. fıkrası artırılacak sermayenin iç kaynaklardan karşılayan tutarın nasıl belirleneceği mevcuttur. Buna göre, tutar yıllık bilanço ile işlem denetçisinin raporu ile belirlenir. Bilanço tarihinden altı ay geçmişse yani dönemin yansı geçilmişse bilanço tekrar hazırlanır ve işlem denetçisinin yeni bir rapor hazırlaması istenir. İşlem denetçisi raporu açık ve yazılı olmalıdır.

Yine sermaye artırımı esnasında artırımın uygunluğunun işlem denetçisi tarafından denetlenmesi gerekir. Madde 649 ile getirilen bu düzenleme şöyledir;

*“(1) Hesap döneminin kapanmasından sonra veya yönetim kurulunun istemi üzerine daha önce, bir işlem denetçisi yeni payların ihracının kanuna, esas sözleşmeye ve gereğinde ihraç izahnamesine uygun olup olmadığını inceler.*

*(2) Uygunluk hâlinde işlem denetçisi bunu yazılı olarak doğrular.”*

Hesap dönemin kapanmasından sonra veya yönetim kurulunun istemesi halinde dönemin her hangi bir anında, yeni payların ihracı söz konusu olduğunda işlem denetçisi durumun kanuna, esas sözleşmeye ve ihraç izahnamesine uygun olduğunu denetler ve bunu yazılı bir rapor ile doğrular.

#### **4.1.3. Sermayenin Azaltımında İşlem Denetçisinin Sorumluluğu**

Anonim Şirketlerde esas sermayenin azaltılması mümkündür. Bununla ilgili düzenlemeler 473. maddede yapılmıştır. Bu madde şöyledir;

*“(1) Bir anonim şirket sermayesini azaltarak, azaltılan kısmın yerine geçmek üzere bedelleri tamamen ödenecek yeni paylar çıkarmıyorsa, genel kurul, esas sözleşmenin gerektiği şekilde değiştirilmesini karara bağlar.*

*(2) İşlem denetçisinin raporuyla, sermayenin azaltılmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı belirlenmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilmez.*

(3) Genel kurulun kararına 421 inci maddenin dördüncü fıkrasının birinci bendi uygulanır. Kararda işlem denetçisi raporunun sonucu açıklanarak sermayenin azaltılmasının ne tarzda yapılacağı gösterilir.

(4) Esas sermayenin azaltılması sebebiyle kayıtlara göre doğacak defter kârı sadece payların yok edilmesinde (ifasında) kullanılabilir.

(5) Sermaye hiçbir suretle 332 nci madde ile belirlenen en az tutardan aşağı indirilemez.”

Bu maddenin 2. fıkrasında işlem denetçisinden bahsedilmektedir. Burada işleme denetçisi vereceği raporda, sermaye azaldıktan sonra şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette var olduğunun belirtilmiş olması gerekir. İşlem denetçisinin raporunda böyle bir açıklama yer almadıkça sermayenin azaltılması mümkün değildir. Bu uygulama ile alacaklıların hakları korunmuş olur.

#### **4.1.4. Limited Şirketlerde Ortaklık Payının Geri Ödenmesinde İşlem Denetçisinin Sorumluluğu**

Türk Ticaret Kanunu Madde 605;

*“Yerine getirilen ek ödeme yükümünün kısmen veya tamamen geri verilebilmesi için, ek ödemeye ilişkin tutarın, serbestçe kullanılacak yedek akçeler ile fonlardan karşılanabilir olması ve bu durumun işlem denetçisi tarafından doğrulanmış bulunması şarttır.”*

Yukarıda yer alan madde işle ortaklıktan ayrılacak bir ortağa yapılacak olan ödeme ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Maddede öngörüldüğü üzere bir ortağa yapılacak ödemenin yedek akçelerden veya fonlardan karşılanabilir olması

gerekmektedir. Aynı zamanda bunun işlem denetçisi tarafından da onaylanması gerekmektedir. İşlem denetçisi ödemenin serbestçe kullanılabilir yedek akçelerden veya fonlardan karşıladığını onaylamalıdır. Aksi halde ödeme yapılması mümkün değildir.

## V. BÖLÜM

### İŞLEM DENETÇİSİNİN UYGULANMASIYLA İLGİLİ BİR ARAŞTIRMA

#### 5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticaret hayatına giren İşlem Denetçisi kavramı ile ilgili Türkçe Literatürde çok fazla kaynak olmaması, bu nedenle İşlem Denetiminin uygulanması konusunda ne sorunlar yaşanacağını tespit edilmeye çalışılmasıdır.

#### 5.2. Araştırma Modeli

Bu araştırma, anket ve literatür taraması şeklinde planlanmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Ankete katılanların Demografik özellikleri elde edilmeye çalışılmıştır. İkinci bölümde ise Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisinde yer alan İşlem Denetçisi ile ilgili maddeler hakkında katılımcıların bilgi sahibi olup olmadıkları araştırılmıştır.

#### 5.3. Evren ve Örneklem

Anket Edirne Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı 220 SMMM'ye posta yolu ile gönderilmiştir. Gönderilen bu anketlerden 53 tanesi geri dönmüştür. Geri dönüş oranı 24,09 dur.

#### 5.4. Verilerin Toplanması

Anket formu Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndan yararlanılarak hazırlanmıştır. Ankette kanun maddeleri yer almaktadır. Anket uygulanan kişilere bu kanun maddeleri hakkında bilgileri olup olmadığı sorulmuş ve eğer bilgi sahibi iseler konu ile ilgili görüşlerini belirtmeleri istenmiştir.

#### 5.5. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması

Sorulara verilen cevapların frekansları oluşturularak tablolar hazırlanmıştır. Tablolar yorumlanmış ve açık uçlu olan sorulara görüş bildirenlerin görüşleri yorumlara eklenmiştir.

#### 5.6. Bulgular ve Yorum

Geri dönmüş olan 53 anketin değerlendirmesinin sonuçları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1: Ankete Katılanların Yaşlara Göre Dağılımı**

YAŞ	Frekans	Yüzdeler (%)
25-30	2	4
31-40	12	22
41-50	19	36
51 ve üzeri	20	38
Toplam	53	100

Anketi cevaplayan 53 kişinin yaşlarının dağılımına bakıldığında %4'ü 25-30, %22'si 31-40, %36'sı 41-50 yaş aralığında ve %38'i 51 ve üzeri yaşıdadır. Buna göre SMMM'lerin çoğunluğunun 51 ve üzeri yaşta olduğu görülmektedir

**Tablo 2: Ankete Katılanların Cinsiyetlere Göre Dağılımı**

CİNSİYET	Frekans	Yüzdeler (%)
Kadın	9	17
Erkek	44	83
Toplam	53	100

Ankete katılanların çoğunluğunu erkekler oluşturmaktadır. Erkeklerin oranı %83 iken kadınların oranı %17 olmuştur.

**Tablo 3: Ankete Katılanların Meslek Gruplarına Göre Dağılımı**

MESLEK	Frekans	Yüzdeler (%)
SM	27	51
SMMM	26	49
YMM	0	0
Toplam	53	100

Anketi cevaplayanların meslek gruplarına bakıldığında %51'inin SM olduğu dikkat çekmektedir.

**Tablo 4: Ankete Katılanların Meslekteki Yıllarına Göre Dağılımı**

MESLEK YILI	Frekans	Yüzdeler (%)
1-5 Yıl	8	15
6-10 Yıl	10	19
11-15 Yıl	5	9
16 ve üzeri	30	57
Toplam	53	100

Katılımcıların meslekteki yıllarına bakıldığında 16 ve üzeri yıldır bu meslek içerisinde olanların oranı % 57 olarak en yüksek iken, 6-10 yıldır bu meslekte görev yapanların oranı % 19 olmuştur.

**Tablo 5: Ankete Katılanların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

EĞİTİM	Frekans	Yüzdeler (%)
Lise	14	26
Önlisans	4	8
Lisans	30	57
Yüksek Lisans	4	8
Doktora	1	1
Toplam	53	100

Katılımcıların %57'si lisans mezunu iken, %26'sı lise mezunudur. Ankete katılanların çoğunluğu lisans mezunudur.

**SORU 1:** Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu incelediniz mi?

Bu soruya verilen cevapların dağılımı aşağıdaki gibidir.

**Tablo 6a: Soru 1'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 1	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	24	45
Hayır	29	55
Toplam	53	100

Anketi cevaplayanların %55'i Yeni Türk Ticaret Kanunu incelememiş, %45'i incelemiştir.



**Tablo 6b: Soru 1'e Verilen Cevapların Yaşlara Göre Dağılımı**

		Soru 1		Toplam
		Evet	Hayır	
Yaş 25-30	Sayı	1	1	2
	Yaş içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
	Soru 1 içindeki %	4,2%	3,4%	3,8%
	Toplamın %'si	1,9%	1,9%	3,8%
31-40	Sayı	7	5	12
	Yaş içindeki %	58,3%	41,7%	100,0%
	Soru 1 içindeki %	29,2%	17,2%	22,6%
	Toplamın %'si	13,2%	9,4%	22,6%
41-50	Sayı	9	10	19
	Yaş içindeki %	47,4%	52,6%	100,0%
	Soru 1 içindeki %	37,5%	34,5%	35,8%
	Toplamın %'si	17,0%	18,9%	35,8%
51 ve üzeri	Sayı	7	13	20
	Yaş içindeki %	35,0%	65,0%	100,0%
	Soru 1 içindeki %	29,2%	44,8%	37,7%
	Toplamın %'si	13,2%	24,5%	37,7%
Toplam	Sayı	24	29	53
	Yaş içindeki %	45,3%	54,7%	100,0%
	Soru 1 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
	Toplamın %'si	45,3%	54,7%	100,0%

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu incelenme oranlarının yaşlara göre dağılımına bakıldığında kanunu inceleyen kişilerin %4,2'si 25–30 yaş arasındadır. 51 ve üzeri yaş grubunda bulunan kişilerin %35'i kanunu incelerken %65'i kanunu incelememiştir.

Yeni Türk Ticaret kanununu inceleyenlerin çoğunluğu 41-50 yaş aralığındadır. 25- 30 yaş aralığında yer alan kişilerin kanunu inceleme oranı oldukça düşüktür. 51 ve üzeri yaş grubunda bulunan kişilerin çoğunluğu Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu incelememiştir.

**Tablo 6c: Soru 1'e Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

			Soru1		Toplam
			Evet	Hayır	
Eğitim	Lise	Sayı	4	10	14
		Eğitim içindeki %	28,6%	71,4%	100,0%
		Soru 1 içindeki %	16,7%	34,5%	26,4%
		Toplamın %'si	7,5%	18,9%	26,4%
Önlisans	Önlisans	Sayı	1	3	4
		Eğitim içindeki %	25,0%	75,0%	100,0%
		Soru 1 içindeki %	4,2%	10,3%	7,5%
		Toplamın %'si	1,9%	5,7%	7,5%
Lisans	Lisans	Sayı	15	15	30
		Eğitim içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 1 içindeki %	62,5%	51,7%	56,6%
		Toplamın %'si	28,3%	28,3%	56,6%
Yüksek Lisans	Yüksek Lisans	Sayı	3	1	4
		Eğitim içindeki %	75,0%	25,0%	100,0%
		Soru 1 içindeki %	12,5%	3,4%	7,5%
		Toplamın %'si	5,7%	1,9%	7,5%
Doktora	Doktora	Sayı	1	0	1
		Eğitim içindeki %	100,0%	,0%	100,0%
		Soru 1 içindeki %	4,2%	,0%	1,9%
		Toplamın %'si	1,9%	,0%	1,9%
Toplam	Toplam	Sayı	24	29	53
		Eğitim içindeki %	45,3%	54,7%	100,0%
		Soru 1 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	45,3%	54,7%	100,0%

Kanunu inceleyenlerin %62,5'i lisans, %16,7'si lise mezunudur. Yüksek Lisans yapmış meslek mensuplarının %75'i kanunu incelemiştir.

Eğitim düzeylerine göre kanunu inceleme oranlarına bakıldığında kanunu en çok lisans mezunlarının incelediği görülmektedir. Yine yüksek lisans yapmış olan kişilerin büyük bir bölümü kanunu incelemiştir. Önlisans eğitimi almış kişilerin kanunu inceleme oranlarının düşük olduğu gözlenmektedir.

**Tablo 6d: Soru 1'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

			Soru 1		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	12	15	27
		Meslek içindeki %	44,4%	55,6%	100,0%
		Soru 1 içindeki %	50,0%	51,7%	50,9%
		Toplamın %'si	22,6%	28,3%	50,9%
SMMM		Sayı	12	14	26
		Meslek içindeki %	46,2%	53,8%	100,0%
		Soru 1 içindeki %	50,0%	48,3%	49,1 %
		Toplamın %'si	22,6%	26,4%	49,1 %
Toplam		Sayı	24	29	53
		Meslek içindeki %	45,3%	54,7%	100,0%
		Soru 1 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	45,3%	54,7%	100,0%

Meslekler açısından bakıldığında kanunu inceleme oranının eşit olduğu gözlenmektedir. SM'lerin %44,4'ü, SMMM'lerin %46,2'si kanunu incelemiştir.

İki meslek grubunun da kanunu inceleme oranları eşit olmuştur. Aynı zamanda iki grubun kendi içerisindeki dağılımlar incelendiğinde kanunu incelemeyenlerin sayısı inceleyenlerin sayısından daha fazladır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu incelediğini belirten kişilerin bir kısmının konu ile ilgili iletmiş olduğu görüşler şu şekildedir;

- Kanun ile meslek mensuplarına getirilen denetçilik işlevi, daha sonra çıkarılacak tebliğler ile yıpratılmaz ise Türkiye'deki şirketlerin büyük bir bölümü denetim altına girecektir.
- Muhasebe kavramı tamamen değişip muhasebe mesleği denetim mesleğine dönüşmekte ve denetim grubuna dahil olmaktadır.
- Özellikle sermaye şirketlerinin denetimine tarafsızlık ve şeffaflık getireceğinden Yeni TTK'daki düzenlemeler çok olumludur.

- Denetim işini sadece 3568 sayılı yasaya göre ruhsat almış SMMM ve YMM'ler yapmalıdır. Bağımsız denetim şirketlerinin de ilgi alanı olduğu kesindir.
- Muhasebe mesleği artık kendi içinde uzmanlık dallarına ayrılarak yürütülmelidir. Mali müşavirlik şirketleri kurularak burada farklı konularda uzman kişiler görev yapmalıdır.
- Kanun ile şirketler hukuku alanında yapılan değişiklikler çok olumludur.
- Dünya ile entegrasyonda, kayıt dışı ve sermaye yapılandırmaları ile ilgili düzenlemeler mesleki denetim açısından olumludur.
- Eski TTK'ya göre köklü değişiklikler içerdiği kesindir.
- Bu kanunda yer alan düzenlemelerin birçoğunun uygulanması çok zordur.
- Kanun ile yeni bir denetim mesleği oluşturulmaktadır.
- Muhasebe kavram ve meslek olarak bugüne kadar görülen ve bilinen çok farklı ve kapsamlı bir hal almaktadır.

**SORU 2:** Birleşmeye katılan şirketlerin; birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu ve birleşmeye esas oluşturan bilânçoğu, bu konuda uzman olan bir işlem denetçisine denetlettirmeleri şarttır. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 7a: Soru 2'ye Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 2	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	25	47
Hayır	28	53
Toplam	53	100

Katılımcıların %53'ünün bu konu hakkında bilgisi yoktur.

**Tablo 7b: Soru 2'ye Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı**

			Soru 2		Toplam
			Evet	Hayır	
Yıl	1-5	Sayı	3	5	8
		Yıl içindeki %	37,5%	62,5%	100,0%
		Soru 2 içindeki %	12,0%	17,9%	15,1 %
		Toplamın %'si	5,7%	9,4%	15,1 %
	6-10	Sayı	4	6	10
		Yıl içindeki %	40,0%	60,0%	100,0%
		Soru 2 içindeki %	16,0%	21,4%	18,9%
		Toplamın %'si	7,5%	11,3%	18,9%
	11-15	Sayı	3	2	5
		Yıl içindeki %	60,0%	40,0%	100,0%
		Soru 2 içindeki %	12,0%	7,1%	9,4%
		Toplamın %'si	5,7%	3,8%	9,4%
	16 üzeri	Sayı	15	15	30
		Yıl içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 2 içindeki %	60,0%	53,6%	56,6%
		Toplamın %'si	28,3%	28,3%	56,6%
Toplam		Sayı	25	28	53
		Yıl içindeki %	47,2%	52,8%	100,0%
		Soru 2 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	47,2%	52,8%	100,0%

İkinci soru hakkında bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %60'ı 16 yıldan daha uzun süredir, %16'sının 11-15 yıldır, %12'sinin 1-5 ve 11-15 yıldır bu meslekte olduğu görülmektedir. 1-5 arası süredir bu meslekte olan kişilerin %37,5'i, 11-15 yıldır bu meslekte olanların %60'ı bilgi sahibidir.

Çalışma süreleri açısından bakıldığında 16 yıl ve daha uzun süredir bu meslekte olan kişilerin konu ile ilgili daha fazla bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Bu konuda en az bilgi sahibi olan kişilerin 1-5 yıldır bu meslekte olan kişiler olduğu görülmektedir.

**Tablo 7c: Soru 2'ye Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

			Soru 2		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	12	15	27
		Meslek içindeki %	44,4%	55,6%	100,0%
		Soru 2 içindeki %	48,0%	53,6%	50,9%
		Toplamın %'si	22,6%	28,3%	50,9%
SMMM	Sayı	Sayı	13	13	26
		Meslek içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 2 içindeki %	52,0%	46,4%	49,1 %
		Toplamın %'si	24,5%	24,5%	49,1 %
Toplam	Sayı	Sayı	25	28	53
		Meslek içindeki %	47,2%	52,8%	100,0%
		Soru 2 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	47,2%	52,8%	100,0%

İkinci soru hakkında bilgisi olan kişilerin %52'si SMMM'dir. SM'lerin %55,6'sı konu ile ilgili bilgi sahibi değildir.

Bu soru ile ilgili olarak SMMM'lerin daha fazla bilgi sahibi oldukları söylenebilir. SMMM'lerin verdiği cevaplar incelendiğine konu ile ilgili bilgisi olan ve olmayanların sayısının eşit olduğu SM'lerin cevapları incelendiği bilgi sahibi olan kişilerin olmayanlardan az olduğu görülmektedir.

Konu ile ilgili bilgisi olan bazı katılımcıların belirtmiş olduğu görüşler şu şekildedir;

- SMMM'lerin elinde bu uygulamanın yürütülebileceği şirket kalmamıştır.
- Getirilen bu yenilik çok olumludur.
- Şuan bu işlemler zaten SMMM'ler tarafından yürütülmektedir.
- SM ve SMMM'lerin düzenleyeceği belgelerin denetçi tarafından onaylanması bir nevi tam tasdik raporunun ön çalışması gibidir.

- Bu madde sermaye piyasasının bir gereğidir. Yerinde bir karar olmuştur.
- Yapılacak olan bu denetimin mesleki bilgi ve deneyime sahip olan bir kişi tarafından yapılması gerekir. Aksi halde sorunlar yaşanacaktır.

**SORU 3:** Kollektif ve komandit şirketlerin tür değiştirmesi durumunda; Şirket, tür değiştirme plânını, tür değiştirme raporunu, tür değiştirmede esas alınan bilançoıy u işlem denetçisine denetlettirir. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 8a: Soru 3'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 3	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	23	43
Hayır	30	57
Toplam	53	100

Anketi cevaplayanların %57'sinin bu konu hakkında bilgisi olmadığı görölmektedir.

**Tablo 8b: Soru 3'e Verilen Cevapların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı**

			Soru 3		Toplam
			Evet	Hayır	
Eğitim Lise	Sayı	5	9	14	
	Eğitim içindeki %	35,7%	64,3%	100,0%	
	Soru 3 içindeki %	21,7%	30,0%	26,4%	
	Toplamın %'si	9,4%	17,0%	26,4%	
Önlisans	Sayı	0	4	4	
	Eğitim içindeki %	,0%	100,0%	100,0%	
	Soru 3 içindeki %	,0%	13,3%	7,5%	
	Toplamın %'si	,0%	7,5%	7,5%	
Lisans	Sayı	14	16	30	
	Eğitim içindeki %	46,7%	53,3%	100,0%	
	Soru 3 içindeki %	60,9%	53,3%	56,6%	
	Toplamın %'si	26,4%	30,2%	56,6%	
Yüksek Lisans	Sayı	3	1	4	
	Eğitim içindeki %	75,0%	25,0%	100,0%	
	Soru 3 içindeki %	13,0%	3,3%	7,5%	
	Toplamın %'si	5,7%	1,9%	7,5%	
Doktora	Sayı	1	0	1	
	Eğitim içindeki %	100,0%	,0%	100,0%	
	Soru 3 içindeki %	4,3%	,0%	1,9%	
	Toplamın %'si	1,9%	,0%	1,9%	
Toplam	Sayı	23	30	53	
	Eğitim içindeki %	43,4%	56,6%	100,0%	
	Soru 3 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%	
	Toplamın %'si	43,4%	56,6%	100,0%	

Eğitim durumlarına göre yapılan dağılım incelendiğinde bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %60,9'unun lisans, %21,7'sinin lise mezunu olduğu görülmektedir.

Eğitim açısından bu konuda en çok bilgi sahibi olan kişilerin lisans mezunları olduğu görülmektedir. Bunu takip eden grup lise mezunları olmuştur. Önlisans eğitimi almış kişilerin bu konu hakkında bilgi sahibi olmadığı görülmektedir. Lise ve lisans mezunu kişilerin vermiş olduğu cevaplar kendi grupları içerisinde değerlendirildiğinde her iki grup için de bilgi sahibi olmayan kişilerin sayısının daha fazla olduğu görülebilmektedir.



**Tablo 8c: Soru 3'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

			Soru 3		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	12	15	27
		Meslek içindeki %	44,4%	55,6%	100,0%
		Soru 3 içindeki %	52,2%	50,0%	50,9%
		Toplamın %'si	22,6%	28,3%	50,9%
SMMM		Sayı	11	15	26
		Meslek içindeki %	42,3%	57,7%	100,0%
		Soru 3 içindeki %	47,8%	50,0%	49,1 %
		Toplamın %'si	20,8%	28,3%	49,1 %
Toplam		Sayı	23	30	53
		Meslek içindeki %	43,4%	56,6%	100,0%
		Soru 3 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	43,4%	56,6%	100,0%

Üçüncü soru ile ilgili bilgisi olmadığını belirten kişilerin dağılımının eşit olduğu görülmektedir. SMMM'lerin %57,7'si SM'lerin %55,6'sı bilgi sahibi değildir.

Bu konu ile ilgili olarak SM'lerin SMMM'lere göre daha çok bilgi sahibi oldukları görülebilmektedir. Ancak meslek grubu içindeki dağılıma bakıldığında her iki meslek grubu içerisinde de bilgi sahibi olmayan çok kişi olduğunu görebiliriz.

Bilgisi olan kişilerin belirtmiş oldukları görüşler şöyledir;

- Bu işlemi yapacak kişiler SMMM, YMM ve Ticaret Sicili'nde görevlendirilecek kişiler olmalıdır.
- Bu denetimi yapacak kişilerin yetkili makamlar tarafından görevlendirilmesi gerekmektedir.
- Türkiye'nin gerçeklerine bakıldığında geç kalınmış bir uygulamadır. Hileli işlemlerin önüne geçilmesi açısından çok önemlidir.

- Sağlıklı bilançolar sağlıklı ekonominin temelidir. Bu nedenle bilançolar tür değiştirme esnasında da uzman kişilerce denetlenmelidir.

**SORU 4:** Anonim şirketlerin kuruluşu esnasında işlem denetçisinin görevi şu şekildedir: Kuruluşun denetlenmesine ilişkin rapor işlem denetçisi tarafından verilir. Bu raporu, küçük ölçekli ve halka açık olmayan anonim şirketlerde en az iki yeminli mâlî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir de düzenlemeye yetkilidir. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 9a: Soru 4'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 4	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	18	34
Hayır	35	66
Toplam	53	100

Sorulara cevap veren kişilerin %66'sı bu konu ile ilgili bilgisi olmadığını %34'ü bilgi sahibi olduğunu belirtmiştir.

**Tablo 9b: Soru 4'e Verilen Cevapların Yaşlara Göre Dağılımı**

			Soru 4		Toplam
			Evet	Hayır	
Yaş	25-30	Sayı	1	1	2
		Yaş içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	5,6%	2,9%	3,8%
		Toplamın %'si	1,9%	1,9%	3,8%
31-40	31-40	Sayı	4	8	12
		Yaş içindeki %	33,3%	66,7%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	22,2%	22,9%	22,6%
		Toplamın %'si	7,5%	15,1 %	22,6%
41-50	41-50	Sayı	5	14	19
		Yaş içindeki %	26,3%	73,7%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	27,8%	40,0%	35,8%
		Toplamın %'si	9,4%	26,4%	35,8%
51 ve üzeri	51 ve üzeri	Sayı	8	12	20
		Yaş içindeki %	40,0%	60,0%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	44,4%	34,3%	37,7%
		Toplamın %'si	15,1 %	22,6%	37,7%
Toplam	Toplam	Sayı	18	35	53
		Yaş içindeki %	34,0%	66,0%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	34,0%	66,0%	100,0%

Dördüncü soruda bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %44,4'ü 51 ve üzeri yaşta. 41–50 yaş aralığında bulunan kişilerin %26,3'ü bilgi sahibi değildir.

Bu konuda en çok bilgi sahibi olan kişilerin 51 ve üzeri yaşta oldukları gözlenmektedir. Buna rağmen bu grupta yer alan kişilerin büyük çoğunluğu bilgi sahibi değildir. Bu konuda en az bilgi sahibi olan kişiler 25-30 yaş aralığındadır.

**Tablo 9c: Soru 4'e Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

			Eğitim ve Soru 4 Karşılaştırması		Toplam
			Soru 4		
			Evet	Hayır	
Eğitim	Lise	Sayı	3	11	14
		Eğitim içindeki %	21,4%	78,6%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	16,7%	31,4%	26,4%
		Toplamın %'si	5,7%	20,8%	26,4%
Önlisans		Sayı	1	3	4
		Eğitim içindeki %	25,0%	75,0%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	5,6%	8,6%	7,5%
		Toplamın %'si	1,9%	5,7%	7,5%
Lisans		Sayı	12	18	30
		Eğitim içindeki %	40,0%	60,0%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	66,7%	51,4%	56,6%
		Toplamın %'si	22,6%	34,0%	56,6%
Yüksek Lisans		Sayı	1	3	4
		Eğitim içindeki %	25,0%	75,0%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	5,6%	8,6%	7,5%
		Toplamın %'si	1,9%	5,7%	7,5%
Doktora		Sayı	1	0	1
		Eğitim içindeki %	100,0%	,0%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	5,6%	,0%	1,9%
		Toplamın %'si	1,9%	,0%	1,9%
Toplam		Sayı	18	35	53
		Eğitim içindeki %	34,0%	66,0%	100,0%
		Soru 4 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	34,0%	66,0%	100,0%

Bilgi sahibi olan kişilerin %66,7'si lisans mezunudur. Yüksek Lisans yapmış meslek mensuplarının %75'i bilgi sahibi değildir.

Eğitim açısından bakıldığında lisans mezunu olan kişilerin bu konuda daha bilgili oldukları söylenebilir. Lise mezunu olan kişilerin büyük bölümü bu konuda bilgi sahibi değildir.

Ankete katılanların %34'ü bilgileri olduğunu belirterek bazıları şu görüşleri aktarmışlardır;

- Bu denetim SMMM'ler tarafından yapılarak YMM'ler tarafından onaylanmalıdır.
- Bu denetimde ki işlem denetçisi görevi SMMM ve YMM'ler tarafından yürütülmelidir.
- Bu denetimde iki SMMM, iki YMM veya bağımsız denetim şirketleri yetkili olmalıdır. Bu yetkiyi Avrupa ülkelerinde olduğu gibi meslek örgütü (TÜRMOB) vermelidir.

**SORU 5:** Sona erme ve ortaklıktan ayrılma durumunda: Ortak şirketten ayrıldığı takdirde, esas sermaye payının gerçek değerine uyan ayrılma akçesini istem hakkını haizdir. Şirket sözleşmesinde öngörülen ayrılma hakkı dolayısıyla, şirket sözleşmeleri ayrılma akçesini farklı bir şekilde düzenleyebilirler. İşlem denetçisi kullanılabilir öz sermaye tutarını belirler. Bu tutar ayrılma akçesinin ödenmesine yetmiyorsa, işlem denetçisi esas sermayeden ne tutarda indirim yapılması gerektiğini de gösterir. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 10a: Soru 5'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 5	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	13	25
Hayır	40	75
Toplam	53	100

Anketi cevaplayan kişilerin %75'i bu konu ile ilgili bilgiye sahip değildir.

**Tablo 10b: Soru 5'e Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı**

			Soru 5		Toplam
			Evet	Hayır	
Yıl	1-5	Sayı	1	7	8
		Yıl içerisindeki %	12,5%	87,5%	100,0%
		Soru 5 içindeki %	7,7%	17,5%	15,1 %
		Toplamın %'si	1,9%	13,2%	15,1 %
	6-10	Sayı	3	7	10
		Yıl içerisindeki %	30,0%	70,0%	100,0%
		Soru 5 içindeki %	23,1%	17,5%	18,9%
		Toplamın %'si	5,7%	13,2%	18,9%
	11-15	Sayı	1	4	5
		Yıl içerisindeki %	20,0%	80,0%	100,0%
		Soru 5 içindeki %	7,7%	10,0%	9,4%
		Toplamın %'si	1,9%	7,5%	9,4%
	16 üzeri	Sayı	8	22	30
		Yıl içerisindeki %	26,7%	73,3%	100,0%
		Soru 5 içindeki %	61,5%	55,0%	56,6%
		Toplamın %'si	15,1%	41,5%	56,6%
Toplam		Sayı	13	40	53
		Yıl içerisindeki %	24,5%	75,5%	100,0%
		Soru 5 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	24,5%	75,5%	100,0%

Meslek mensuplarının meslekteki yıllarının dağılımı incelendiğinde konu hakkında bilgi sahibi olan kişilerin %61,5'i 16 yıldan fazla süredir bu meslekte çalışmaktadır. Yine 16 yıldan daha fazla süredir bu meslekte çalışan meslek mensuplarının %73,3'ünün bilgi sahibi olmadığı görülmektedir.

Bu konuda bilgi sahibi olan kişilerin çoğunluğu 16 yıl ve daha uzun süredir bu meslekte çalıştıkları görülmektedir. Ancak bu grup içerisinde de bilgi sahibi olmayan kişilerin sayısı daha fazladır. Konu hakkında en az bilgi sahibi olan grup 1-5 yıl aralığında bu meslekte çalışmakta olanlardır.

**Tablo 10c: Soru 5'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

			Soru 5		Toplam
			Evete	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	5	22	27
		Meslek içindeki %	18,5%	81,5%	100,0%
		Soru 5 içindeki %	38,5%	55,0%	50,9%
		Toplamın %'si	9,4%	41,5%	50,9%
SMMM		Sayı	8	18	26
		Meslek içindeki %	30,8%	69,2%	100,0%
		Soru 5 içindeki %	61,5%	45,0%	49,1 %
		Toplamın %'si	15,1 %	34,0%	49,1 %
Toplam		Sayı	13	40	53
		Meslek içindeki %	24,5%	75,5%	100,0%
		Soru 5 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	24,5%	75,5%	100,0%

Beşinci soru hakkında bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %61,5'i SMMM'dir. SM'lerin %81,5'i bilgi sahibi değildir.

Bu konu ile ilgili olarak SMMM'lerin SM'lere göre daha çok bilgi sahibi oldukları görülebilmektedir. Ayrıca ankete katılan SM'lerin büyük bir bölümü konu ile ilgili bilgi sahibi değildir. Yine SMMM'ler açısından bakıldığında bilgi sahibi olan kişi sayısı bilgi sahibi olmayan kişi sayısından azdır.

Bu konuda bilgi sahibi olan kişiler ayrıca şu görüşleri de aktarmışlardır;

- Gerçek değerlere ulaşılması, bilançoların sağlamlığı ve doğruluğu açısından doğru bir uygulamadır.
- Yapılması gereken bir işlemdir.

**SORU 6:** Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 11a: Soru 6'ya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 6	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	32	60
Hayır	21	30
Toplam	53	100

Anketi cevaplayanların %60'ının bu konu ile ilgili bilgisi vardır.

**Tablo 11b: Soru 6'ya Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

**Meslek ve Soru 6 Karşılaştırması**

			Soru 6		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	15	12	27
		Meslek içindeki %	55,6%	44,4%	100,0%
		Soru 6 içindeki %	46,9%	57,1 %	50,9%
		Toplamın %'si	28,3%	22,6%	50,9%
SMMM		Sayı	17	9	26
		Meslek içindeki %	65,4%	34,6%	100,0%
		Soru 6 içindeki %	53,1 %	42,9%	49,1 %
		Toplamın %'si	32,1 %	17,0%	49,1 %
Toplam		Sayı	32	21	53
		Meslek içindeki %	60,4%	39,6%	100,0%
		Soru 6 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	60,4%	39,6%	100,0%



Meslek grupları açısından bakıldığında bilgi sahibi olduğunu belirten meslek mensuplarının %53,1'i SMMM'dir. Ankete katılan SM'lerin %55,6'sı konu ile bilgi sahibidir.

SMMM'lerin bu konu ile ilgili olarak SM'lere göre daha bilgili oldukları görülmektedir. SMMM'lerin büyük çoğunluğu bu konu hakkında bilgi sahibidir.

**Tablo 11c: Soru 6'ya Verilen Cevapların Yaşlara Göre Dağılımı**

			Soru 6		Toplam
			Evet	Hayır	
Yas	25-30	Sayı	1	1	2
		Yaş içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 6 içindeki %	3,1 %	4,8%	3,8%
		Toplamın %'si	1,9%	1,9%	3,8%
31-40	31-40	Sayı	8	4	12
		Yaş içindeki %	66,7%	33,3%	100,0%
		Soru 6 içindeki %	25,0%	19,0%	22,6%
		Toplamın %'si	15,1 %	7,5%	22,6%
41-50	41-50	Sayı	11	8	19
		Yaş içindeki %	57,9%	42,1 %	100,0%
		Soru 6 içindeki %	34,4%	38,1 %	35,8%
		Toplamın %'si	20,8%	15,1 %	35,8%
51 ve üzeri	51 ve üzeri	Sayı	12	8	20
		Yaş içindeki %	60,0%	40,0%	100,0%
		Soru 6 içindeki %	37,5%	38,1 %	37,7%
		Toplamın %'si	22,6%	15,1 %	37,7%
Toplam	Toplam	Sayı	32	21	53
		Yaş içindeki %	60,4%	39,6%	100,0%
		Soru 6 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	60,4%	39,6%	100,0%

Ankete katılanların vermiş olduğu cevaplar yaşlara göre değerlendirildiğinde bilgi sahibi olan kişilerin %37,5'i 51 ve üzeri yaşadadır. 31–40 yaş grubunda yer alan kişilerin %66,7'si bilgi sahibi olduğunu belirtmiştir.

51 ve üzeri yaş grubunda yer alan kişilerin bu konuda en çok bilgisi olan kişiler olduğu görülmektedir. Yine bu grup içerisinde bakıldığında bilgi sahibi olan

kişilerin sayısı daha fazladır. 25-30 yaş aralığında yer alan kişilerin bu konu hakkında en az bilgi sahibi oldukları gözlenmektedir. 31-40 ve 41-50 yaş aralığındaki gruplar açısından bakıldığında bu gruplar içerisinde yer alan kişilerin büyük çoğunluğunun bu konu hakkında bilgi sahibi olduğu görülmektedir.

Katılımcılar konu ile ilgili olarak şu görüşleri paylaşmışlardır;

- Suiistimale açık bir konudur. Yıllar önce ABD’de yaşanan ENRON olayında uluslararası denetim firmalarının bu işlemleri nasıl yürüttüğü görülmüştür.
- Denetim etik kurallara uygun olarak yapılmalıdır.
- Sadece denetçiler değil 3568 sayılı yasaya göre çalışan meslek mensupları da aynı özellikleri taşımaktadır.

**SORU 7:** Anonim Şirketlerde sermaye artırımını durumunda: Yönetim kurulunca atanmış bir işlem denetçisi tarafından verilen sermaye artırım raporu, artırım işlemlerine ve yönetim kurulu beyanına ilişkin inceleme ve denetlemelerin sonuçları açıkça gösterilir; Kanuna ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluk veya aykırılık hususlarında görüş açıklanır. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 12a: Soru 7’ye Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru7	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	23	43
Hayır	30	57
Toplam	53	100

Cevap veren kişilerin %57'sinin bu konu ile ilgili bilgisi olmadığı görülmektedir.

**Tablo 12b: Soru 7'ye Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı**

			Soru 7		Toplam
			Evet	Hayır	
Yıl	1-5	Sayı	3	5	8
		Yıl içindeki %	37,5%	62,5%	100,0%
		Soru 7 içindeki %	13,0%	16,7%	15,1 %
		Toplamın %'si	5,7%	9,4%	15,1 %
6-10	Sayı	6	4	10	
	Yıl içindeki %	60,0%	40,0%	100,0%	
	Soru 7 içindeki %	26,1%	13,3%	18,9%	
	Toplamın %'si	11,3%	7,5%	18,9%	
11-15	Sayı	3	2	5	
	Yıl içindeki %	60,0%	40,0%	100,0%	
	Soru 7 içindeki %	13,0%	6,7%	9,4%	
	Toplamın %'si	5,7%	3,8%	9,4%	
16 üzeri	Sayı	11	19	30	
	Yıl içindeki %	36,7%	63,3%	100,0%	
	Soru 7 içindeki %	47,8%	63,3%	56,6%	
	Toplamın %'si	20,8%	35,8%	56,6%	
Toplam	Sayı	23	30	53	
	Yıl içindeki %	43,4%	56,6%	100,0%	
	Soru 7 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%	
	Toplamın %'si	43,4%	56,6%	100,0%	

Yedinci soruya verilen yanıtların meslek mensuplarının bu meslekteki çalışma yıllarına göre dağılımı incelendiğinde bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %47,8'inin 16 yıldan daha uzun süredir, %26,1'inin 6–10 yıldır bu meslekte olduğu görülmektedir. 6–10 yıldır bu meslekte olan kişilerin %60'ı, 16 yıldan daha uzun süredir bu meslekte olanların %36'sı konu hakkında bilgi sahibidir.

16 yıl ve daha uzun süredir bu meslekte çalışmakta olan kişilerin bu konu hakkında en fazla bilgi sahibi olan kişiler olduğu görülmektedir. Ancak grup içinde bakıldığında yine bu kişilerin büyük bölümünün bilgi sahibi olmadığı görülmektedir.

**Tablo 12c: Soru 7'ye Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

			Eğitim ve Soru 7 Karşılaştırması		Toplam
			Soru 7		
			Evet	Hayır	
Eğitim	Lise	Sayı	4	10	14
		Eğitim içindeki %	28,6%	71,4%	100,0%
		Soru 7 içindeki %	17,4%	33,3%	26,4%
		Toplamın %'si	7,5%	18,9%	26,4%
Önlisans	Önlisans	Sayı	1	3	4
		Eğitim içindeki %	25,0%	75,0%	100,0%
		Soru 7 içindeki %	4,3%	10,0%	7,5%
		Toplamın %'si	1,9%	5,7%	7,5%
Lisans	Lisans	Sayı	15	15	30
		Eğitim içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 7 içindeki %	65,2%	50,0%	56,6%
		Toplamın %'si	28,3%	28,3%	56,6%
Yüksek Lisans	Yüksek Lisans	Sayı	2	2	4
		Eğitim içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 7 içindeki %	8,7%	6,7%	7,5%
		Toplamın %'si	3,8%	3,8%	7,5%
Doktora	Doktora	Sayı	1	0	1
		Eğitim içindeki %	100,0%	,0%	100,0%
		Soru 7 içindeki %	4,3%	,0%	1,9%
		Toplamın %'si	1,9%	,0%	1,9%
Toplam	Toplam	Sayı	23	30	53
		Eğitim içindeki %	43,4%	56,6%	100,0%
		Soru 7 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	43,4%	56,6%	100,0%

Ankete katılanların eğitim durumları incelendiğinde bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin 65,2'si lisans, %17,4'ü lise mezunudur. Lisans mezunlarının %50'si, lise mezunlarının %28,6'sı bilgi sahibi iken önlisans mezunlarının %75'i bilgi sahibi değildir.

Bu konu hakkında en fazla bilgi sahibi olan kişilerin lisans mezunları olduğu görülmektedir. Yine bu grup içerisinde yer alan kişilerin yarısı konu ile ilgili bilgiye sahip değildir.

Ankete katılanların %43'ü bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Konu ile ilgili olarak şu görüşler paylaşılmıştır;

- Yapılacak bu denetim hem hileyi önleyecek hem de şirkete olan güveni geliştirecektir.
- Şirket sermayesinin ve yıllık işlemlerin mali tablolara gerçek olarak aktarılması açısından gerekli bir uygulamadır.

**SORU 8:** Anonim Şirketlerde sermaye azaltımı durumunda: İşlem denetçisinin raporuyla, sermayenin azaltılmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı belirlenmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilmez. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 13a: Soru 8'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 8	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	23	43
Hayır	30	57
Toplam	53	100

Anketi cevaplayan kişilerin %57'si bu konu ile ilgili bilgisi olmadığını belirtmiştir.

**Tablo 13b: Soru 8'e Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

			Eğitim ve Soru 8 Karşılaştırması		Toplam
			Soru 8		
			Evet	Hayır	
Eğitim	Lise	Sayı	4	10	14
		Eğitim içindeki %	28,6%	71,4%	100,0%
		Soru 8 içindeki %	17,4%	33,3%	26,4%
		Toplamın %'si	7,5%	18,9%	26,4%
Önlisans		Sayı	1	3	4
		Eğitim içindeki %	25,0%	75,0%	100,0%
		Soru 8 içindeki %	4,3%	10,0%	7,5%
		Toplamın %'si	1,9%	5,7%	7,5%
Lisans		Sayı	15	15	30
		Eğitim içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 8 içindeki %	65,2%	50,0%	56,6%
		Toplamın %'si	28,3%	28,3%	56,6%
Yüksek Lisans		Sayı	2	2	4
		Eğitim içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 8 içindeki %	8,7%	6,7%	7,5%
		Toplamın %'si	3,8%	3,8%	7,5%
Doktora		Sayı	1	0	1
		Eğitim içindeki %	100,0%	,0%	100,0%
		Soru 8 içindeki %	4,3%	,0%	1,9%
		Toplamın %'si	1,9%	,0%	1,9%
Toplam		Sayı	23	30	53
		Eğitim içindeki %	43,4%	56,6%	100,0%
		Soru 8 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	43,4%	56,6%	100,0%

Anketi cevaplayanların eğitim durumları incelendiğinde konu ile ilgili bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %65,2'si lisans mezunudur. Lise mezunu olan kişilerin %71,4'ü bilgi sahibi değildir.

Eğitim durumları açısından lisans mezunu olan kişilerin bu konuda en fazla bilgi sahibi olan kişiler olduğu görülmektedir. En az bilgi sahibi olan grup önlisans eğitimi almış kişilerdir. Yine lise ve önlisans eğitimi almış kişilerde bilgi sahibi olan kişilerin sayısı bilgi sahibi olmayan kişilerin sayısından azdır.

**Tablo 13c: Soru 8'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

			Soru 8		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	11	16	27
		Meslek içindeki %	40,7%	59,3%	100,0%
		Soru 8 içindeki %	47,8%	53,3%	50,9%
		Toplamın %'si	20,8%	30,2%	50,9%
SMMM		Sayı	12	14	26
		Meslek içindeki %	46,2%	53,8%	100,0%
		Soru 8 içindeki %	52,2%	46,7%	49,1 %
		Toplamın %'si	22,6%	26,4%	49,1 %
Toplam		Sayı	23	30	53
		Meslek içindeki %	43,4%	56,6%	100,0%
		Soru 8 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	43,4%	56,6%	100,0%

Meslek grupları açısından bakıldığında konu ile ilgili bilgi sahibi olmadığını belirten meslek mensuplarının %53,3'ü SM'dir. Ankete katılan SMMM'lerin %53,8'i konu ile ilgili bilgisi olmadığını belirtmiştir.

Bu konu ile ilgili olarak SMMM'lerin SM'lere göre daha çok bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Meslek gruplarına kendi içlerinde bakıldığında her iki meslek grubunda da bilgi grubunda da bilgi sahibi olmayanların sayısının bilgi sahibi olanların sayısından fazla olduğu görülmektedir.

Bilgi sahibi olan kişiler açıklamalara şu görüşü eklemiştir;

- Mali tabloların gerçeği yansıtması açısından bu denetim önemlidir.

**SORU 9:** Limited şirketlerde ortaklık payının geri ödenmesinde: Yerine getirilen ek ödeme yükümünün kısmen veya tamamen geri verilebilmesi için, ek ödemeye ilişkin tutarın, serbestçe kullanılacak yedek akçeler ile fonlardan karşılanabilir olması ve bu durumun işlem denetçisi tarafından doğrulanmış bulunması şarttır. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 14a: Soru 9'a Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 9	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	23	43
Hayır	30	57
Toplam	53	100

Cevap veren kişilerin %57'sinin bu konu ile ilgili bilgisi olmadığı görülmektedir.

**Tablo 14b: Soru 9'a Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

			Soru 9		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	12	15	27
		Meslek içindeki %	44,4%	55,6%	100,0%
		Soru 9 içindeki %	52,2%	50,0%	50,9%
		Toplamın %'si	22,6%	28,3%	50,9%
SMMM		Sayı	11	15	26
		Meslek içindeki %	42,3%	57,7%	100,0%
		Soru 9 içindeki %	47,8%	50,0%	49,1 %
		Toplamın %'si	20,8%	28,3%	49,1 %
Toplam		Sayı	23	30	53
		Meslek içindeki %	43,4%	56,6%	100,0%
		Soru 9 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	43,4%	56,6%	100,0%



Dokuzuncu soru hakkında bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %52,2'si SM'dir. Ancak ankete katılan SM'lerin %55,6'sı bilgi sahibi olmadığını belirtmiştir.

SMMM'lerin SM'lere göre daha çok bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Ancak iki grupta da bilgi sahibi olmayanların sayısı daha fazladır.

**Tablo 14c: Soru 9'a Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı**

			Çalışma Yılı ve Soru 9 Karşılaştırması		Toplam
			Soru 9		
			Evret	Hayır	
Yıl	1-5	Sayı	4	4	8
		Yıl içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 9 içindeki %	17,4%	13,3%	15,1 %
		% of Toplam	7,5%	7,5%	15,1 %
6-10	6-10	Sayı	4	6	10
		Yıl içindeki %	40,0%	60,0%	100,0%
		Soru 9 içindeki %	17,4%	20,0%	18,9%
		% of Toplam	7,5%	11,3%	18,9%
11-15	11-15	Sayı	2	3	5
		Yıl içindeki %	40,0%	60,0%	100,0%
		Soru 9 içindeki %	8,7%	10,0%	9,4%
		% of Toplam	3,8%	5,7%	9,4%
16 üzeri	16 üzeri	Sayı	13	17	30
		Yıl içindeki %	43,3%	56,7%	100,0%
		Soru 9 içindeki %	56,5%	56,7%	56,6%
		% of Toplam	24,5%	32,1%	56,6%
Toplam	Toplam	Sayı	23	30	53
		Yıl içindeki %	43,4%	56,6%	100,0%
		Soru 9 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Toplam	43,4%	56,6%	100,0%

Bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %56,5'i 16 yıldan fazla süredir bu meslekte olduğu görülmektedir.

Bilgi sahibi olan kişilerin büyük çoğunluğunun 16 yıl ve daha uzun süredir bu meslekte çalıştıkları görülmektedir. 1-5 yıldır bu meslekte çalışanlardan bilgi

sahibi olan ve olmayanların eşit oldukları, 6-10 ve 11-15 yıl aralığında bu meslekte çalışmakta olanların bilgi sahibi olma ve olmama oranlarının eşit olduğu ve bu gruplarda bilgi sahibi olmayan kişilerin daha fazla olduğu görülmektedir.

Ankete katılanlar şu görüşleri ilave etmişlerdir;

- Ek ödemelerin fon ve yedek akçelerden karşılanması şirket sermayesine, ilerideki sermaye artışlarına ilave için bir kayıp gibi görünse de reel olarak doğru bir yaklaşımdır.
- İşlem denetçisi tarafından onaylanmalı ancak karar ortaklar kurulu tarafından verilmelidir.
- Yapılacak bu işlemin denetim ile doğrulanması şarttır.

**SORU 10:** Komanditerlerin özel durumu: Her komanditer iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde şirketin envanterlerini, bilançosunu, diğer finansal tablolarını ve bunların doğruluğunu incelemeye yetkilidir. Komanditerler bu incelemeyi kendileri yapabilecekleri gibi bunu bir uzmana da yaptırabilirler. Uzmanın kişiliği hakkında bir itiraz ileri sürülürse komanditerin istemi üzerine mahkeme tarafından bir işlem denetçisi atanmasına karar verilir. Bu karar kesindir. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 15a: Soru 10'a Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 10	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	17	32
Hayır	36	68
Toplam	53	100

Ankete katılan kişilerin %68'i bu konu ile ilgili bilgiye sahip değildir. Anketi cevaplayanlar bu konuda görüş belirtmemiştir.

**Tablo 15b: Soru 10'a Verilen Cevapların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı**

			Eğitim ve Soru 10 Karşılaştırması		Toplam
			Soru 10		
			Evet	Hayır	
Eğitim	lise	Sayı	3	11	14
		Eğitim içindeki %	21,4%	78,6%	100,0%
		Soru 10 içindeki %	17,6%	30,6%	26,4%
		Toplamın %'si	5,7%	20,8%	26,4%
Önlisans		Sayı	0	4	4
		Eğitim içindeki %	,0%	100,0%	100,0%
		Soru 10 içindeki %	,0%	11,1%	7,5%
		Toplamın %'si	,0%	7,5%	7,5%
Lisans		Sayı	11	19	30
		Eğitim içindeki %	36,7%	63,3%	100,0%
		Soru 10 içindeki %	64,7%	52,8%	56,6%
		Toplamın %'si	20,8%	35,8%	56,6%
Yüksek Lisans		Sayı	2	2	4
		Eğitim içindeki %	50,0%	50,0%	100,0%
		Soru 10 içindeki %	11,8%	5,6%	7,5%
		Toplamın %'si	3,8%	3,8%	7,5%
Doktora		Sayı	1	0	1
		Eğitim içindeki %	100,0%	,0%	100,0%
		Soru 10 içindeki %	5,9%	,0%	1,9%
		Toplamın %'si	1,9%	,0%	1,9%
Toplam		Sayı	17	36	53
		Eğitim içindeki %	32,1 %	67,9%	100,0%
		Soru 10 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	32,1 %	67,9%	100,0%

Eğitim açısından sonuçlar değerlendirildiğinde ankete katılanların %56,6'sını oluşturan lisans mezunlarının bu konu ile ilgili bilgi sahibi olma oranı %64,7'dir.

Lisans mezunlarının büyük çoğunluğu bu konuda bilgi sahibi iken önlisans eğitimi almış kişilerden iç kimse bu konuda bilgi sahibi değildir.

**Tablo 15c: Soru 10'a Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

			Soru 10		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	6	21	27
		Meslek içindeki %	22,2%	77,8%	100,0%
		Soru 10 içindeki %	35,3%	58,3%	50,9%
		Toplamın %'si	11,3%	39,6%	50,9%
SMMM		Sayı	11	15	26
		Meslek içindeki %	42,3%	57,7%	100,0%
		Soru 10 içindeki %	64,7%	41,7%	49,1 %
		Toplamın %'si	20,8%	28,3%	49,1 %
Toplam		Sayı	17	36	53
		Meslek içindeki %	32,1 %	67,9%	100,0%
		Soru 10 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	32,1 %	67,9%	100,0%

Onuncu soru için verilen cevapların meslek gruplarına göre dağılımı incelendiğinde konu ile ilgili bilgisi olduğunu belirten kişilerin %64,7'sinin SMMM olduğu görülmektedir. Ankete katılan SM'lerin %77,8'i bilgi sahibi değildir.

SMMM'ler SM'lere göre bu konuda daha fazla bilgi sahibidir. SM'ler açısından bakıldığında bilgi sahibi olanların sayısı daha az iken SMMM'ler açısından bakıldığında bilgi sahibi olanların sayısı daha fazladır.

**SORU 11:** Herhangi bir menkul kıymet çıkarılması ve bunun şartlarının belirlenmesi esnasında işlem denetçisi raporuna ihtiyaç duyulmaktadır. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 16a: Soru 11'e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 11	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	22	42
Hayır	31	58
Toplam	53	100

Anketi cevaplayan kişilerin %58'inin konu ile ilgili bilgisi yok iken %42'si konu ile ilgili bilgi sahibidir.

**Tablo 16b: Soru 11'e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı****Meslek ve Soru 11 Karşılaştırması**

			Soru 11		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	10	17	27
		Meslek içindeki %	37,0%	63,0%	100,0%
		Soru 11 içindeki %	45,5%	54,8%	50,9%
		Toplamın %'si	18,9%	32,1 %	50,9%
SMMM		Sayı	12	14	26
		Meslek içindeki %	46,2%	53,8%	100,0%
		Soru 11 içindeki %	54,5%	45,2%	49,1 %
		Toplamın %'si	22,6%	26,4%	49,1 %
Toplam		Sayı	22	31	53
		Meslek içindeki %	41,5%	58,5%	100,0%
		Soru 11 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	41,5%	58,5%	100,0%

Bu soru ile ilgili bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %54,5'i, SMMM'dir. Yine SMMM'lerin %53,8'i bilgi sahibi değildir.

Meslek grupları açısından bakıldığında SMMM'ler de bilgi sahibi olanların sayısı bilgi sahibi olamayanlardan fazla iken SM'lere bakıldığında Bilgi sahibi olamayanların sayısı daha fazladır. Bu soru açısından SMMM'lerin daha fazla bilgi sahibi oldukları görülmektedir.

**Tablo 16c: Soru 11'e Verilen Cevapların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı**

			Eğitim ve Soru 11 Karşılaştırması		Toplam
			Soru 11		
			Evete	Hayır	
Eğitim	Lise	Sayı	4	10	14
		Eğitim içindeki %	28,6%	71,4%	100,0%
		Soru 11 içindeki %	18,2%	32,3%	26,4%
		Toplamın %'si	7,5%	18,9%	26,4%
Önlisans		Sayı	0	4	4
		Eğitim içindeki %	,0%	100,0%	100,0%
		Soru 11 içindeki %	,0%	12,9%	7,5%
		Toplamın %'si	,0%	7,5%	7,5%
Lisans		Sayı	14	16	30
		Eğitim içindeki %	46,7%	53,3%	100,0%
		Soru 11 içindeki %	63,6%	51,6%	56,6%
		Toplamın %'si	26,4%	30,2%	56,6%
Yüksek Lisans		Sayı	3	1	4
		Eğitim içindeki %	75,0%	25,0%	100,0%
		Soru 11 içindeki %	13,6%	3,2%	7,5%
		Toplamın %'si	5,7%	1,9%	7,5%
Doktora		Sayı	1	0	1
		Eğitim içindeki %	100,0%	,0%	100,0%
		Soru 11 içindeki %	4,5%	,0%	1,9%
		Toplamın %'si	1,9%	,0%	1,9%
Toplam		Sayı	22	31	53
		Eğitim içindeki %	41,5%	58,5%	100,0%
		Soru 11 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	41,5%	58,5%	100,0%

Eğitim açısından bakıldığında bilgi sahibi olduğunu belirten kişilerin %63,6'sı lisans, %18,2'si lise mezunudur. Lisans mezunlarından %46,7'si bilgi sahibi olduğunu belirtmiştir.

Bu soruda önlisans mezunlarının hiçbirisi bilgi sahibi değildir. Konu ile ilgili olarak en fazla bilgi sahibi olan grup lisans mezunlarıdır. Lise mezunu olan kişilerin büyük çoğunluğu bu konuda bilgi sahibi değildir.

Konu ile ilgili belirtilen görüşler şu şekildedir;

- Sermaye yapılarının güçlendirilmesi ve KOBİ kapsamındaki birçok şirketin aile şirketi statüsünden çıkarılması açısından önemli bir düzenlemedir.
- Gerçek değer ortaya çıkarılması açısından son derece önem arz etmektedir. Doğruluğu ve güvenilirliği pekiştirecektir.

**SORU 12:** Şirketin genel kurul toplantısında Murahhas Üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin, denetçi ve kendilerini ilgilendiren konularda işlem denetçisi genel kurulda hazır bulunması gereklidir. Diğer yönetim kurulu üyeleri genel kurul toplantısına katılabilirler. Üyeler ve denetçiler görüş bildirebilirler. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 17a: Soru 12'ye Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru12	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	27	51
Hayır	26	49
Toplam	53	100

Ankete katılanların %51'i konu ile ilgili bilgi sahibi olduğunu belirtmiştir.

**Tablo 17b: Soru 12'ye Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

			Eğitim ve Soru 12 Karşılaştırması		Toplam
			Soru 12		
			Evet	Hayır	
Eğitim	Lise	Sayı	6	8	14
		Eğitim içindeki %	42,9%	57,1 %	100,0%
		Soru 12 içindeki %	22,2%	30,8%	26,4%
		Toplamın %'si	11,3%	15,1 %	26,4%
Önlisans		Sayı	0	4	4
		Eğitim içindeki %	,0%	100,0%	100,0%
		Soru 12 içindeki %	,0%	15,4%	7,5%
		Toplamın %'si	,0%	7,5%	7,5%
Lisans		Sayı	17	13	30
		Eğitim içindeki %	56,7%	43,3%	100,0%
		Soru 12 içindeki %	63,0%	50,0%	56,6%
		Toplamın %'si	32,1 %	24,5%	56,6%
Yüksek Lisans		Sayı	3	1	4
		Eğitim içindeki %	75,0%	25,0%	100,0%
		Soru 12 içindeki %	11,1%	3,8%	7,5%
		Toplamın %'si	5,7%	1,9%	7,5%
Doktora		Sayı	1	0	1
		Eğitim içindeki %	100,0%	,0%	100,0%
		Soru 12 içindeki %	3,7%	,0%	1,9%
		Toplamın %'si	1,9%	,0%	1,9%
Toplam		Sayı	27	26	53
		Eğitim içindeki %	50,9%	49,1 %	100,0%
		Soru 12 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	50,9%	49,1 %	100,0%

Anketi cevaplayanların eğitimleri açısından değerlendirildiğinde soru hakkında bilgisi olduğunu belirten kişilerin %63'ü lisans mezunu, %22,2'si lise mezunudur. Yüksek Lisans mezunu olan meslek mensuplarının %75'i konu ile ilgili bilgi sahibidir.

Önlisans mezunu olan kişilerin hiçbirinin bu konuda bilgi sahibi olmadığı görülmektedir. Lise mezunu olanlarda bu konuda bilgi sahibi olmayanların sayısı daha fazla iken diğer gruplarda bilgi sahibi olanların sayısı daha fazladır.



**Tablo 17c: Soru 12'ye Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

			Soru 12		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	13	14	27
		Meslek içindeki %	48,1 %	51,9%	100,0%
		Soru 12 içindeki %	48,1 %	53,8%	50,9%
		Toplamın %'si	24,5%	26,4%	50,9%
SMMM		Sayı	14	12	26
		Meslek içindeki %	53,8%	46,2%	100,0%
		Soru 12 içindeki %	51,9%	46,2%	49,1 %
		Toplamın %'si	26,4%	22,6%	49,1 %
Toplam		Sayı	27	26	53
		Meslek içindeki %	50,9%	49,1 %	100,0%
		Soru 12 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	50,9%	49,1 %	100,0%

Bu konu ile ilgili bilgi sahibi olan kişilerin %51,9'u SMMM, %48,1'i SM'dir. Ankete katılan SM'lerin %51,9'u bilgi sahibi değildir.

SMMM'lerin SM'lere göre daha çok bilgi sahibi oldukları söylenebilir. Gruplar kendi içlerinde değerlendirildiğinde SMMM'ler de bilgi sahibi olanların, SM'ler de bilgi sahibi olmayanların sayısı daha fazladır.

Bu kişilerden bazıları ayrıca şu görüşleri de aktarmıştır;

- Denetçiler şirketlerin faaliyetlerinin devamı süresince yıllık olağan genel kurul toplantılarında en çok üç yıl için görev yapmalıdır.
- Bu işlem uygulama kolaylığı sağlayacaktır.
- Denetçi şirketin genel kurulunda, şirketin en küçük hissedarı ile en büyük hissedarı arasında güvenilir kişi pozisyonunda olacaktır.
- Hayali genel kurulları önlemek için çok yerinde bir düzenlemedir. Tüketim kooperatifleri dahil tüm kooperatiflerin denetim kurulu

üyelerinden en az birisi 3568 sayılı yasaya göre ruhsat almış SMMM veya işlem denetçisi olmalıdır.

**SORU 13:** Sizce Türkiye’de İşlem Denetçisi Uygulaması gereklidir?

Bu soruya verilen cevapların analizi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 18a: Soru 13’e Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

Soru 13	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	32	60
Hayır	21	40
Toplam	53	100

Ankete katılanların %60’ı işlem denetçisinin uygulanmasının gerekli olduğunu %40’ı gerekli olmadığını belirtmiştir.

**Tablo 18b: Soru 13’e Verilen Cevapların Mesleklere Göre Dağılımı**

**Meslek ve Soru 13 Karşılaştırması**

			Soru 13		Toplam
			Evet	Hayır	
Meslek	SM	Sayı	16	11	27
		Meslek içindeki %	59,3%	40,7%	100,0%
		Soru 13 içindeki %	50,0%	52,4%	50,9%
		Toplamın %'si	30,2%	20,8%	50,9%
SMMM		Sayı	16	10	26
		Meslek içindeki %	61,5%	38,5%	100,0%
		Soru 13 içindeki %	50,0%	47,6%	49,1 %
		Toplamın %'si	30,2%	18,9%	49,1 %
Toplam		Sayı	32	21	53
		Meslek içindeki %	60,4%	39,6%	100,0%
		Soru 13 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	60,4%	39,6%	100,0%

Ankete katılan meslek mensuplarından İşlem Denetçisinin uygulanmasının gerekli olduğu cevabını verenlerin oranı meslek grupları açısından eşittir. SMMM'lerin %61,5'i SM'lerin 59,3'ü İşlem Denetçisinin gerekli olduğunu belirtmiştir.

Meslekler açısından işlem denetçisinin uygulanmasının gerekliliği incelendiğinde her iki grupta da işlem denetçisinin uygulanması gereklidir cevabını veren kişilerin sayısı eşittir. Gruplar kendi içinde değerlendirildiğinde yine uygulamanın gerekli olduğu cevabını verenler daha fazla sayıdadır.

**Tablo 18c: Soru 13'e Verilen Cevapların Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı**

			Soru 13		Toplam
			Evet	Hayır	
Yıl	1-5	Sayı	7	1	8
		Yıl içindeki %	87,5%	12,5%	100,0%
		Soru 13 içindeki %	21,9%	4,8%	15,1 %
		Toplamın %'si	13,2%	1,9%	15,1 %
6-10	Sayı	6	4	10	
	Yıl içindeki %	60,0%	40,0%	100,0%	
	Soru 13 içindeki %	18,8%	19,0%	18,9%	
	Toplamın %'si	11,3%	7,5%	18,9%	
11-15	Sayı	3	2	5	
	Yıl içindeki %	60,0%	40,0%	100,0%	
	Soru 13 içindeki %	9,4%	9,5%	9,4%	
	Toplamın %'si	5,7%	3,8%	9,4%	
16 üzeri	Sayı	16	14	30	
	Yıl içindeki %	53,3%	46,7%	100,0%	
	Soru 13 içindeki %	50,0%	66,7%	56,6%	
	Toplamın %'si	30,2%	26,4%	56,6%	
Toplam	Sayı	32	21	53	
	Yıl içindeki %	60,4%	39,6%	100,0%	
	Soru 13 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%	
	Toplamın %'si	60,4%	39,6%	100,0%	

Meslek mensuplarının bu meslekteki yıllara göre soruya vermiş olduğu cevaplara bakıldığında katılımcıların %50'si olan 16 yıldan uzun süredir bu meslekte çalışanların İşlem Denetçisinin uygulanması gerektiğini belirttiği görülmektedir. 1-5

yıl aralığında bu meslekte çalışmakta olan kişilerin %87,5'i uygulamanın gerekli olduğunu belirtmiştir.

Çalışma süreleri açısından bakıldığında en çok 16 yıl ve daha uzun süredir bu meslekte çalışan kişiler bu uygulamanın gerekli olduğu cevabını vermişlerdir. 6-10 ve 11-15 yıldır bu meslekte çalışanlar açısından cevap oranları eşit olmuştur. Bu gruplar kendi içlerinde değerlendirildiğinde yine uygulamanın gerekli olduğu cevabını verenlerin sayısı daha fazladır ve her iki grup açısından da eşittir. 1-5 yıl aralığında bu meslekte olanlar açısından bakıldığında uygulamanın gerekli olduğunu söyleyenlerin sayısı oldukça fazladır.

**Tablo 18d: Soru 13'e Verilen Cevapların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

			Eğitim ve Soru 13 Karşılaştırması		Toplam
			Soru 13		
			Evet	Hayır	
Eğitim	Lise	Sayı	6	8	14
		Eğitim içindeki %	42,9%	57,1 %	100,0%
		Soru 13 içindeki %	18,8%	38,1 %	26,4%
		Toplamın %'si	11,3%	15,1 %	26,4%
Önlisans		Sayı	1	3	4
		Eğitim içindeki %	25,0%	75,0%	100,0%
		Soru 13 içindeki %	3,1 %	14,3%	7,5%
		Toplamın %'si	1,9%	5,7%	7,5%
Lisans		Sayı	21	9	30
		Eğitim içindeki %	70,0%	30,0%	100,0%
		Soru 13 içindeki %	65,6%	42,9%	56,6%
		Toplamın %'si	39,6%	17,0%	56,6%
Yüksek Lisans		Sayı	3	1	4
		Eğitim içindeki %	75,0%	25,0%	100,0%
		Soru 13 içindeki %	9,4%	4,8%	7,5%
		Toplamın %'si	5,7%	1,9%	7,5%
Doktora		Sayı	1	0	1
		Eğitim içindeki %	100,0%	,0%	100,0%
		Soru 13 içindeki %	3,1 %	,0%	1,9%
		Toplamın %'si	1,9%	,0%	1,9%
Toplam		Sayı	32	21	53
		Eğitim içindeki %	60,4%	39,6%	100,0%
		Soru 13 içindeki %	100,0%	100,0%	100,0%
		Toplamın %'si	60,4%	39,6%	100,0%

Eğitim durumları incelendiğinde İşlem denetçisinin uygulanması gerektiğini belirten kişilerin %65,6'sı lisans, 18,8'i lise mezunudur. Yine ankete katılan lisans mezunlarının %70'i, yüksek lisans mezunlarının %75'i uygulamanın gerekli olduğunu söylemişlerdir.

Eğitim durumları açısından bakıldığında en çok lisans mezunları bu uygulamanın gerekli olduğunu vurgulamışlardır. Önlisans mezunlarının çoğunluğu bu uygulamanın gerekli olmadığını söylerken lise mezunlarının çoğunluğu uygulamanın gerekli olduğunu söylemiştir.

Ayrıca ilave edilen görüşler Şu şekildedir;

- Ülke ekonomisinin sağlıklı gelişmesi için sermaye şirketlerinin mali tablolarının Şeffaf, anlaşılabilir olması ve iştirakçileri tarafından net okunabilmesi için mutlaka TÜRMOB'un koordine edeceği kişiler tarafından denetlemesi gereklidir.
- İşlem denetçisi uygulaması ülkemiz açısından erken bir uygulamadır. Şirketler muhasebe ücretlerini ödeyemez durumda iken denetim ücretlerini ödemeleri mümkün değildir. Öncelikli olarak alt yapı oluşturularak şirketleşmek cazip hale getirilmelidir.
- Sağlıklı mali tablolar açısından önemlidir. Odalar bu konuda yetkilendirilmeli ve eğitilmelidir.
- Bu ünvan yetki almış SMMM ve YMM'lere verilmelidir.
- Büyük firmalar için kesinlikle gereklidir. Belirli sermaye tutarının üzerindeki şirketler için geçerli olmalıdır.
- Türkiye'de çıkarılan vergi kanunları tamamen vergi almaya yöneliktir. Bu nedenle bu güne kadar hazırlanan bilançolar işletmelerin gerçek durumlarını göstermemektedir. Ülkemizde artık vergi muhasebesinden gerçek muhasebeye geçilmelidir. İşlem denetçisi uygulaması yerinde bir karardır tabii ki ülkemizde uygulanması mümkün olabilirse.
- Şirketlerin bir çoğunluğu aile şirketi pozisyonundadır. Bu nedenle bu şirketler sermaye konusunda, birleşme, ayrılma gibi durumlarda çok

rahat hareket etmektedirler. Bu şirketler açısından bakıldığında işlem denetçisi zorunluluktan ileri gitmeyecektir.

- Genel Muhasebe İlke ve Standartlarına göre işlem yapacak kişiler yetiştirilmelidir.
- İşlemlerin en doğru şekilde yapılabilmesi açısından gerekli bir uygulamadır.
- Bu uygulama ülkemiz açısından erken bir uygulamadır. Bir süre daha beklenmelidir.

**SORU 14:** İşlem Denetçisi uygulamasında sizce ne tür sorunlar yaşanabilir?

Ankete Katılan SMMM'lere işlem denetçisi uygulamasında yaşanabilecek sorunlar ile ilgili görüşleri sorulmuştur. Bu soruya cevap verenlerin görüşleri aşağıdaki gibidir;

- İşlem Denetimi uygulamasına SMMM'ler tarafından karşı çıkılacaktır.
- Şirketlerin çoğu aile ortaklığı olduğundan ve şirketlerin sermaye tutarları gerçeği yansıtmadığından gerçek anlamda sermaye şirketleri oluşmamıştır. Bu nedenle uygulanması zor olacaktır.
- Suiistimal ve spekülasyon her yerde olduğu gibi burada da olabilir. Denetim sisteminin oluşturulmasında çapraz kontrol mekanizması kurulmadığı takdirde ve hukuk sistemi içerisinde zaman kaybedilmesi durumunda “denetim karmaşası” yaşanacaktır.
- İşlem Denetçisi uygulama ve işlem yaparken yönetim kurulu ve ilgili departmanların baskısı ile karşılaşabilir. Çalışma ortamı konusunda zorluklar yaşanacaktır.
- Meslek mensupları tarafından yürütülen çalışmalar bazı farklılıklar içermektedir. Bunların denetimi sırasında işlem denetçisi zorluklar yaşayacaktır. Değerlendirmeler önemli sorun olacaktır.
- Konu ile ilgili net bir açıklamanın kanun içerisinde yer alması gerekmektedir. Bu şekilde sorun yaşanacaktır.

- Denetim işi bu hali ile karmaşık bir hal almaktadır. Bir tarafta SPK'nın yetkili kıldığı şirketler, diğer tarafta SMMM ve YMM'ler olacaktır. Denetime dünyada ve Avrupa'da olduğu gibi meslek örgütleri sahip çıkmalıdır. Bu örgütte TÜRMOB olmalıdır. Aksi halde iş içinden çıkılmaz bir hal alacaktır.
- İşlem denetçileri şuan YMM'lerin yaşadığı sorunları yaşayacaklardır. Birçok şirket mali külfet getiren uygulamalara olumlu bakmamaktadır. Denetim ücretinin ödenmesinde sorunlar yaşanacaktır.
- Denetimde sorun yaşanmaması için kişilerin iyi bir eğitim almaları ve konularında uzman olmaları şarttır.
- Kayıt dışı fazla olan bir ülkede böyle bir denetim uygulaması zor olacaktır.
- İşletmeler yeterli sermayeye sahip olmadıklarından transfer paralar ile işlem yapılıyor. Bu durumdaki şirketlerin böyle bir uygulama altına alınması zor olacaktır.
- Ekonomide sorunlar yaşandığı açıktır. Sağlam olmayan bir ekonomide böyle bir uygulama çok gerçekçi değildir. Sektörlerin dağılımında sorunlar yaşanacaktır. İşlem denetçiliği görevini kim yapacak önemli olan budur. YMM'ler mi, SMMM'ler mi BDDK'mı yoksa yeni bir kuruluş mu bu işi yürütecek bu iyi düşünülmelidir.
- Şirketler patronların istekleri doğrultusunda gelişti güzel yönetilmektedir. Tam anlamıyla bir sermaye şirketi olmayan bu kuruluşların denetlenmesi sıkıntılı olacaktır.
- Şirketlerin İşlem Denetçisinin yapacağı işlemler için ücret ödemesi mümkün değildir. Şirketlere çok büyük mali yük getirecektir.
- İşlem denetçisinin göreve başlaması SMMM ve YMM'leri rahatsız edecektir. Bu meslek mensubu kişiler yaptıkları işlemlerin denetlenmesine olumlu bakmayacaklardır.
- Ülkemiz henüz bu uygulamaya hazır değildir. Şirketler doğru olmayan kayıtlar ile işlem yapmaktadır. Bu kayıtların kontrolü şirketlerin kapanmasına yol açacaktır.

## VI. BÖLÜM SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk Ticaret Kanunu'nu yeniden düzenlemek amacıyla hazırlanan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Adalet Bakanlığı'nca yasama organına gönderilmiştir. Meclis gündeminde görüşülmekte olan tasarı, sermaye şirketlerin yapılarına ilişkin pek çok yeni ve bağlayıcı düzenleme getirmektedir. Ancak bu düzenlemelerin pek çoğu, kamuoyunca yeterince bilinmemektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun devrim niteliğindeki bazı yenilikleri şu şekilde sıralanabilir:

Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirket kurmak veya sermaye artırmak vaadiyle halktan para toplamak isteyenlere, Sermaye Piyasası Kurulu'ndan izin alma zorunluluğu getirmektedir. Uygulamayla, toplanan paraların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığı denetlenecektir.

Kanuna göre, ticari işlerde faiz oranı serbestçe belirlenebilecek, temerrüt faizi hakkında, ilgili mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

Şirket bölünmeleri ilk kez bu kanun ile düzenlenmektedir. Bölünme, Türkiye'de maddi hukuk yönünden ilk kez düzenlenmektedir. Bir ortaklık, tam veya kısmi bölünebilecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, her şirkete web sitesi yapma zorunluluğu getirilmektedir (TTK m.39/2). Şirket web sitesini tescil aşamasında işlemler yapılırken bildirmek mecburiyetindedir. Her sermaye şirketine web sitesi kurma zorunluluğu getiren TTK'nın ilgili maddelerine göre, şirketler, siteye şirketle ilgili bilgileri, belgeleri, raporları, tabloları ve çağrılarını koyacaklardır. Sermaye şirketleri, web sitelerinde yanlış bilgilere yer vermeleri durumunda cezai ve hukuki sorumlulukla karşılaşacaklardır.



Şirketlerin denetlemelerinde uluslararası standartlar getirilmektedir. TTK'nın denetim ile ilgili 27. maddesi; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin bir bağımsız denetim şirketi ile sözleşme imzalamasını zorunlu tutmaktadır.

Limited şirketlerin ortaklarının sayısı 50'yi geçemeyecektir. Kanun, tek kişilik limited şirketi kurulmasına ve yaşamasına olanak tanımaktadır. Ortak sayısının 1 olması durumunda, bu durum 7 gün içinde tescil ve ilan ettirilmelidir. Aksi halde doğacak zarardan müdürler sorumlu olacaktır. Tek kişilik limited şirket, bir tür değil, limited şirketin bir sınıfı olacaktır. Bu düzenlemeler TTK m. 573 ve m. 574 içerisinde yer almaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun devrim niteliğindeki yeniliklerinden bir diğeri de, ticari işletmenin muhasebe düzeninde ve ticari defterlerinde yapılan yeniliklerdir. Bu çerçevede, işletmelerin muhasebe düzeninin Türk Muhasebe Standartlarına, dolayısıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre tutulması öngörülmektedir. Tacir, işletmesiyle ilgili her türlü kaydın bir de elektronik versiyonunu tutmakla yükümlü kılınmıştır.

Şirkete konulacak sermayeye ilişkin kural yenilenmiştir. Bununla birlikte klasik sermaye unsurlarının yanı sıra fikri mülkiyet haklarının, devredilebilir elektronik ortamların ve alan adlarının sermaye olarak konulmasına imkan tanınmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisinde Anonim Ortaklıklar ile ilgili olarak çeşitli konularda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan bazıları ortaklığın kuruluşu, ultra vires ilkesinin terk edilmesi, tek kişilik anonim ortaklık, kayıtlı sermaye ile ilgili düzenlemeler, aynı sermaye ile ilgili yenilikler ve sınırlanması, anonim ortaklığın organlarına ilişkin düzenlemeler, yönetim kurulu ve genel kurul arasındaki yetki paylaşımı, genel kurula ilişkin düzenlemelerdir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı sermaye şirketlerinin denetiminde, üçlü bir denetim sistemi öngörmektedir. Bunlar sırasıyla olağan denetim, işlem bazlı denetim ve özel denetim olarak sayılabilir.

İşlem denetçisi TTK içerisinde 554. madde ile tanımlanmıştır. TTK madde 554 “*şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi*” dir şeklinde tanımlanmaktadır.

Kanundaki düzenlemeler dikkate alındığında yaptıkları iş bakımından denetçileri işlem denetçileri ve denetçi diye iki gruba ayırmak mümkündür. Kanunda genel olarak işlem denetçilerinin niteliksel özellikleri açıklanmamıştır. Ancak bunlar bazen SMMM ve YMM belgesine sahip olan kişiler olarak ifade edilmiştir.

Bu çalışmada hazırlanan anketler Edirne Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı 220 kişiye gönderilmiş ve bu kişilerden 53’ü anket sorularını cevaplamıştır. Anketin geri dönüş oranı 24,09 olmuştur.

Ankete katılanların %55’i Yeni Türk Ticaret Kanunu incelemeyeceğini belirtmiştir. Maddeler bazında bakıldığında bu kişilerin konular ile ilgili bilgi sahibi olma oranı değişmektedir. Ankete katılanların %60’ı işlem denetçisinin uygulanmasının gerekli olduğunu düşünmektedir. Ancak bu kişiler İşlem Denetçisi uygulamasında büyük sorunlar yaşanacağını belirtmektedirler.

İşlem denetçisi uygulamasında yaşanacak en önemli sorun olarak mali sorunlar gösterilmektedir. İşletmelerin yapılacak olan denetimlerin ücretlerini karşılayamayacağı görüşü hakimdir.

Ülkemizdeki sermaye şirketlerinin daha çok aile şirketi pozisyonunda olduğu bu nedenle bu şirketlerde yürütülen faaliyetlerin sermaye şirketinde olması gerektiği gibi olmadığı bunun da denetimi zorlaştıracağı düşünülmektedir.

Katılımcılar işlem denetçilerinin TÜRMOB'a bağılı olarak çalışması gerektiğini düşünmektedirler. İşlem denetçileri mali tabloları denetleyeceğinden sorun yaşanmaması ve doğru bir denetim yapılabilmesi için konularında uzman olan SMMM ve YMM'lerin işlem denetçiliğı görevini üstlenmelerinin daha doğru olacağı düşünülmektedir.

Ülkemizde bu uygulama için gerekli alt yapının hazır olmadığı bir başka önemli görüştür. Ekonominin bunu kaldıracak düzeye getirilmeden uygulamaya geçilmemesi, öncelikli olarak şirket yapılarının bu uygulamaya hazır hale getirilmesi gerekli olduğu belirtilmektedir.

Sonuç olarak; İşlem Denetimi uygulamasının gerekliliğı ortadadır. Ancak uygulamada sorularla karşılaşılacağı da açıktır. Sorunların en aza indirilebilmesi için bu uygulama ile ilgili alt yapı çalışmalarının bir an önce tamamlanması gereklidir. Bu konuda çalışacak kişilerin kimler olacağı, hangi kuruma bağılı olacakları ve eğitimleri ile ilgili düzenlemelerin tamamlanması gereklidir.

## KAYNAKÇA

Akbıyık Sedat (2005), **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, 1. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa

Akdoğan Nalan, “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar Çözüm Önerileri” *Mali Çözüm Dergisi*, S.80, Mart 2007, s.108.

Arıkan Yahya (2007), “TTK Yasalaşma Sürecinde TÜRMOB’un Yol Haritası”, *Mali Çözüm*, İstanbul Yayın Organı, Kasım- Aralık, Sayı 88, İstanbul

Ataman Ümit, Başak Akgül ve Hüseyin Akay (2004), **Şirketler Muhasebesi**, 1. Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul

Ataman Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Boskurt(2001), **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Baskı, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul

Bakır Mehmet (2005), **Denetim**, 4. Basım, Dilara Yayınevi, Trabzon

Bakır Mehmet (2007), **Denetim**, 5. Basım, Dilara Yayınevi, Trabzon

Bozkurt Nejat(2006), **Muhasebe Denetimi**, 4. Basım, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul

Bozkurt Nejat (2000); “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 8, Sayı 94, Ekim, s 56-61.

Brooks, Leonard J.; Labelle, Réal (2006), “Education for Investigative and Forensic Accounting”, *Canadian Accounting Perspectives*, 2006, Vol. 5 Issue 2, p287-306, 20p;

Cengiz Özkan (2008), “TTK Geliyor”, <http://alternatifymm.com/yazi.asp?ID=18&say=1&urunNo=327&urunID=327>, Erişim:20.12.2008

Cömert Nuran(2008), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, *İç Denetim Dergisi*, Kış, Sayı:21

Erol Ahmet (1998), “Devlet ve Denetim”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı 66, Haziran 1998, Sayfa 81-99.

Erserim Alper(2007), “*Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), Muğla

Eski Emrah (2006), “*Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Sisteminin Avrupa Birliği’ndeki İç Denetim Sistemiyle Uyum Süreci*”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü), Ankara

Girgenti, Richard H.; Cohen, Seth M.(2005), “What Forensic Accountants Can Bring to Internal Investigations”, *Directors & Boards*, Summer2005 Supplement, Vol. 29, p26-27, 2p, 2 color

Grippio, Frank J.; Ibex, J. W. "Ted" (2003), “Introduction To Forensic Accounting”, *National Public Accountant*, Jun2003, p4, 2p,

Harris, Joanne (2005), “Forensic accountants press for quality mark”, *Lawyer*, 1/24/2005, Vol. 19 Issue 3, p4-4, 1/9p;

Hesap Uzmanları Derneği (2004), **Denetim İlke ve Esasları**, 3. Baskı, 1. Cilt, İstanbul

“How to Select a Forensic Accountant”, *Long Island Business News*, 7/1/2005, Vol. 52 Issue 27, Special section p10-10, 1p

Jo Ann Christensen, J. Ralph Byington, and Tonya J. Blalock(2005) “Sarbanes-Oxley: Will You Need aForensic Accountant?”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April 2005

Kavak Şener (2006), **Şirketler Muhasebesi**, 1. Basım , Seri No: 23 ,Nobel Yayın Dağıtım, Ankara

Kepekçi Cemal (2004), **Bağımsız Denetim**, 5. Baskı, Avcıol Basım, İstanbul

Kishalı Yunus (2002), **Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanmış Şirketler Muhasebesi**, 7. Baskı, Beta Yayınevi, Kırklareli

“Memo on Forensic Accounting”, *Practical Accountant*, Sep2004, Vol. 37 Issue 9, p23-23, 1/2p

Messmer, Max (2004), “Exploring Options in Forensic Accounting”, *National Public Accountant*, Dec/Jan2004, p19-20, 2p,

Messmer, Max (2004), “The Forensic Accountant: The Sherlock Holmes of the Accounting World”, *Business Credit*, Feb2004, Vol. 106 Issue 2, p50-51, 2p

Pazarçeviren Yüksel Selim(2005), “**Adli Muhasebecilik Mesleği**”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 2005, s. 1–19

Selimoğlu Seval Kardeş vd.(2008), **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ankara

Wolosky, Howerd W. (2004),“Forensic Accounting to the Forefront”, *Practical Accountant*, Feb2004, Vol. 37 Issue 2, p22-28, 6p;

## DİĞER KAYNAKLAR

<http://www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-careers.htm>,  
Erişim Tarihi: 13.12.2008

[http://iibf.trakya.edu.tr/Kongreler/icafe/acfeturkey\\_branch.htm](http://iibf.trakya.edu.tr/Kongreler/icafe/acfeturkey_branch.htm), Erişim: 12.12.2008

“*Karakteristik Çizgileriyle Türk Ticaret Kanunu*”, [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkey-tr\\_audit\\_TTKtasarisi\\_261207.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkey-tr_audit_TTKtasarisi_261207.pdf), Erişim Tarihi: 29.01.2009

“*Ticaret Kanunu Tasarısının Getirdiği Yenilikler*”, <http://ticaret.hukuku.org/mevzuat/ticaret-kanunu-tasarisinin-getirdigi-yenilikler/>, Erişim Tarihi: 05.12.2008

“*Türk Ticaret Kanunu Tasarısı KOBİ’ler Alanında Getirdiği Yenilikler*”, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/KOBİ\\_lerAlanındaGetirdigiYenilikler.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/KOBİ_lerAlanındaGetirdigiYenilikler.pdf), Erişim Tarihi: 29.01.2009

“*Türk Ticaret Kanunu Tasarısı*”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/yayinlar/Türk-Ticaret-Kanunu-Tasarısı.pdf>, Erişim: 29.01.2009

“*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)*”, <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfle&ext=.pdf>, Erişim Tarihi: 07.03.2009

“*3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası*”, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=142>, Erişim Tarihi: 08.03.2009

*“Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Standartları Hakkında Yönetmelik”*,  
[https:// www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=3630](https://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=3630), Erişim Tarihi:  
08.03.2009

*“Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık Ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ Seri No:X/12”*, <http://www.basarmevzuat.com/dustur/teblig/5/2499/a/spk10-12.htm>, Erişim Tarihi: 08.03.2009

*“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri No:X/16”*, [http:// www.basarmevzuat.com/dustur/teblig/5/2499/a/spk10-16.htm](http://www.basarmevzuat.com/dustur/teblig/5/2499/a/spk10-16.htm),  
Erişim Tarihi: 08.03.2009



**EK- 1****YENİ TÜRK TİCARET KANUNU - İŞLEM DENETÇİSİ VE EDİRNELİ MESLEK MENSUPLARININ GÖRÜŞLERİ ANKETİ**

*Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yeni bir denetçi kavramı ile karşılaşacağız. İşlem denetçisi...İşlem denetçisi, yurtdışında kullanılan FORENSIC ACCOUNTANT yani ADLİ MUHASEBECİ' nin Türkiye' ye uyarlanmış şeklidir. İşletmelerin; adli kurumlarla ilgili, her gün yaşamadıkları olaylarda inceleme yapan ve rapor veren denetçiler olarak hayatımıza gireceklerdir. İşlem denetçileri aynı zamanda yurtdışında işletmelerinde yolsuzluk durumlarında incelemesi yapan YOLSUZLUK INCELEME UZMANI (CERTIFIED FRAUD EXAMINER-CFE)' larının da görev kapsamına giren yolsuzluk inceleme işlerini de gerçekleştirebilecektir.*

*İşlem denetçileri esas olarak; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyecek olan denetçilerdir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeler dikkate alındığında yaptıkları iş bakımından denetçileri; işlem denetçileri ve denetçi diye iki gruba ayırmak mümkündür. Kanunda genel olarak işlem denetçilerinin niteliksel özellikleri açıklanmamıştır. Ancak bunlar zaman zaman SMMM ve YMM belgesine haiz kişiler olarak ifade edilmiştir.*

*Anket çalışmamız, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında hazırlanan Yüksek Lisans tezinde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Anket sonuçları genel olarak değerlendirilecektir. Anketi cevapladıktan sonra pullu zarfa koyarak en kısa zamanda tarafımıza iletmenizi rica ediyoruz. Bilimsel çalışmaya verdiğiniz destek için teşekkür ederiz.*

**Doç.Dr.Kıymet Tunca ÇALIYURT**

SMMM, CFE

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

22030 Edirne

**Tolga ERDOĞAN**

Yüksek Lisans Öğrencisi

**Demografik Özellikler**

**1) Yaşınız?**

- a)25-30                      b)31-40                      c)41-50                      d)51 ve üzeri

**2) Cinsiyetiniz?**

- a)Kadın b)Erkek

**3) Mesleğiniz?**

- a)SM                      b)SMM M                      c)YMM

**4) Mesleğinizde kaçınıcı yılınız?**

- a)1-5                      b)6-10                      c)11-15                      d)16 ve üzeri

**5) Eğitim Durumunuz**

- a)Lise                      b)Önlisans                      c)Lisans d)Yüksek Lisans                      e)Doktora

**Anket Soruları**

*Aşağıdaki soruları cevaplayınız. Açıklama istenen sorularda varsa fikrinizi yazınız.*

**1) Yeni Türk Ticaret Kanunu' nu incelediniz mi?**

a) evet

b) hayır

*Cevabınız evet ise muhasebe dünyasını etkileyen kısımları açısından lütfen fikirlerinizi yazınız.*

.....

.....

.....

**2) Birleşmeye katılan şirketlerin; birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu ve birleşmeye esas oluşturan bilânçoyu, bu konuda uzman olan bir işlem denetçisine denetlettirmeleri şarttır. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?**

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

**3) Kollektif ve komandit şirketlerin tür değiştirmesi durumunda; Şirket, tür değiştirme plânını, tür değiştirme raporunu, tür değiştirmede esas alınan bilânçoyu işlem denetçisine denetlettirir. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?**

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

**4) Anonim şirketlerin kuruluşu esnasında işlem denetçisinin görevi şu şekildedir: Kuruluşun denetlenmesine ilişkin rapor işlem denetçisi**

*tarafından verilir. Bu raporu, küçük ölçekli ve halka açık olmayan anonim şirketlerde en az iki yeminli mâlî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir de düzenlemeye yetkilidir. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?*

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

**5) Sona erme ve ortaklıktan ayrılma durumunda :** *Ortak şirketten ayrıldığı takdirde, esas sermaye payının gerçek değerine uyan ayrılma akçesini istem hakkını haizdir. Şirket sözleşmesinde öngörülen ayrılma hakkı dolayısıyla, şirket sözleşmeleri ayrılma akçesini farklı bir şekilde düzenleyebilirler. İşlem denetçisi kullanılabilir öz sermaye tutarını belirler. Bu tutar ayrılma akçesinin ödenmesine yetmiyorsa, işlem denetçisi esas sermayeden ne tutarda indirim yapılması gerektiğini de gösterir. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?*

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

**6) Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?**

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

7) *Anonim Şirketlerde sermaye artırımı durumunda: Yönetim kurulunca atanmış bir işlem denetçisi tarafından verilen sermaye artırımı raporunda, artırım işlemlerine ve yönetim kurulu beyanına ilişkin inceleme ve denetlemelerin sonuçları açıkça gösterilir; Kanuna ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluk veya aykırılık hususlarında görüş açıklanır. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?*

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

8) *Anonim Şirketlerde sermaye azaltımı durumunda: İşlem denetçisinin raporuyla, sermayenin azaltılmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı belirlenmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilmez. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?*

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

9) *Limited şirketlerde ortaklık payının geri ödenmesinde: Yerine getirilen ek ödeme yükümünün kısmen veya tamamen geri verilebilmesi için, ek ödemeye ilişkin tutarın, serbestçe kullanılacak yedek akçeler ile fonlardan karşılanabilir olması ve bu durumun işlem denetçisi tarafından doğrulanmış bulunması şarttır.” Bu konuda bilgi sahibi misiniz?*

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

**10) Komanditerlerin özel durumu: Her komanditer iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde şirketin envanterlerini, bilânçosunu, diğer finansal tablolarını ve bunların doğruluğunu incelemeye yetkilidir. Komanditerler bu incelemeyi kendileri yapabilecekleri gibi bunu bir uzmana da yaptırabilirler. Uzmanın kişiliği hakkında bir itiraz ileri sürülürse komanditerin istemi üzerine mahkeme tarafından bir işlem denetçisi atanmasına karar verilir. Bu karar kesindir. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?**

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

**11) Her hangi bir menkul kıymet çıkarılması ve bunun şartlarının belirlenmesi esnasında işlem denetçisi raporuna ihtiyaç duyulmaktadır. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?**

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....

.....

.....

**12) Şirketin genel kurul toplantısında Murahhas üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin, denetçi ve kendilerini ilgilendiren konularda işlem denetçisi genel kurulda hazır bulunması gereklidir. Diğer yönetim kurulu**

**üyeleri genel kurul toplantısına katılabilirler. Üyeler ve denetçiler görüş bildirebilirler. Bu konuda bilgi sahibi misiniz?**

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....  
.....  
.....

**13) Sizce Türkiye’de İşlem Denetçisi Uygulaması gereklidir?**

a) evet

b) hayır

*Bu konuda fikriniz varsa lütfen açıklayınız.*

.....  
.....  
.....

**14) İşlem Denetçisi uygulamasında sizce ne tür sorunlar yaşanabilir?**

.....  
.....  
.....

**TEŞEKKÜR EDERİZ.**