



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI / MUHASEBE VE DENETİM

TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE

ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETÇİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EMİNE TORUN

165140109

DANIŞMAN: Yrd. Doç. Dr. Diğdem Göç GÜRBÜZ

İSTANBUL, 2018



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE  
ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETÇİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan : **Emine TORUN**

## YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum " Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçi " başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldııkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

**Emine TORUN**

## ÖZET

### TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE ANONİM ŞİRKETLERDE

#### BAĞIMSIZ DENETÇİ

Emine TORUN

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Diğdem GÖÇ GÜRBÜZ

Ocak, 2018 - 84 Sayfa

Bağımsız denetim faaliyetinin ana karakterini oluşturan bağımsız denetçi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla birlikte önemli değişikliklere uğramıştır. Düzenlenen yeni kanunla birlikte anonim şirketin denetlenmesi sistemi tamamen değiştirilmiş olup denetçi anonim ortaklığın bir organı olmaktan çıkarılmış, denetim görevi, ortaklığın dışında tamamen bağımsız kişilere verilmiştir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, anonim şirketlerin denetlenmesinde görev alacak denetçinin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na uygun olarak ruhsat alması gerekmekte, ayrıca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kanunu'nca yetkilendirilmesi gerekmektedir. Ekonomik bir birim olarak faaliyet gösteren anonim şirketlerde, bağımsız denetçi tarafından yürütülecek etkin bir bağımsız denetim süreci sonucunda elde edilen veriler, bağımsız ve tarafsız şekilde sunulan görüş raporları, yatırımcı vb. bilgi kullanıcılarının karar alma aşamasında büyük önem arz etmektedir. Bu çalışmada, düzenlenen yeni Türk Ticaret Kanunu açısından bağımsız denetçi kavramı anonim şirket bazında ele alınarak detaylı bir incelemeye tabi tutulmuş, eksik ve tutarsız yönler ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Ticaret Kanunu, Anonim Şirket, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi

## **ABSTRACT**

### **INDEPENDENT AUDITOR IN THE INCORPORATED COMPANIES WITH REFERENCE TO TURKISH COMMERCIAL LAW**

**Emine TORUN**

**Master Thesis, Business Department**

**Supervisor : Assist. Prof. Dr. Diğdem GÖÇ GÜRBÜZ**

**January, 2018 - 84 Page**

Independent auditor, who is playing a central role in independent auditing, has been brought some changes by the Turkish Commercial Law numbered 6102. With the new law made, the auditing system of the incorporated companies has completely changed and the auditor has been extracted from becoming an organ of the incorporated shareholding. The task of auditing has been definitely given to independent people, apart from shareholding. According to the provisions of the Turkish Commercial Law with the code numbered 3568 Public Accountants, Certified Public Accountant and Chartered Accountant, the auditor who will take in charge of auditing in the incorporated companies has to get a license and also needs to be authorized by Public Oversight and Control of Accounting Standards Authority. In the incorporated companies as an economic unit, the data acquired as a result of an efficiently independent auditing which will be implemented by the independent auditor and view reports which has been offered unbiased and independently are playing an important role in the decision-making step of users. At this study, with regard to the new Turkish Commercial Law, the concept of independent auditor has been considered on a basis of incorporated company in detail.

**Key words:** Turkish Commercial Law, Incorporated Company, Independent Auditing, External Auditing

## ÖNSÖZ

Bir ülke ekonomisinin temel yapısını oluşturan işletmeler, yürütülen faaliyetler açısından güvenilir, şeffaf olmak durumundadır. Zira, ekonomik kalkınma ve büyümenin yolu etkin bir işletme yönetimi ve güvenilir bir bağımsız denetim sürecinden geçmektedir. Bağımsız denetim, bir işletmenin ilgili döneme ilişkin ekonomik verilerinin önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesini araştırma ve bu konuda rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yürütülen süreci ifade etmektedir.

Söz konusu çalışmada, bağımsız denetim faaliyetini yürütmekle görevli olan bağımsız denetçi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla yapılan değişiklikler çerçevesinde incelenmiştir. Bağımsız denetime tabi olan anonim şirketlerde, bağımsız denetçinin üstlendiği rol, görev ve yetkiler, uyması gereken etik ilkeler, bağımsızlığı ve tarafsızlığı vs. gibi konular ele alınmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada, tüm yoğunluğuna rağmen yardımlarını eksik etmeyerek çalışmamın ilerlemesinde yol gösterici olan değerli danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Diğdem GÖÇ GÜRBÜZ'e en derin teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Beni bu tezi hazırlamam için ikna eden güzel arkadaşlarım Nazlı Yavuzbilge ve Merve Cömert'e çok teşekkür ederim. Ayrıca, çalışmam boyunca maddi manevi hiçbir desteği eksik etmeyen sevgili babama, anneme ve ablama sonsuz teşekkürler.

**İSTANBUL, 2018**

**Emine TORUN**

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>A.Ş.</b>	<b>: Anonim Şirket</b>
<b>BDS</b>	<b>: Bağımsız Denetim Standartları</b>
<b>KGDMSK</b>	<b>: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu</b>
<b>KGK</b>	<b>: Kamu Gözetimi Kurumu</b>
<b>KAYİK</b>	<b>: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar</b>
<b>KHK</b>	<b>: Kanun Hükmünde Kararname</b>
<b>KAMUDESK</b>	<b>:Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu</b>
<b>RG</b>	<b>: Resmi Gazete</b>
<b>SMMM</b>	<b>: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir</b>
<b>SPK</b>	<b>: Sermaye Piyasası Kurulu</b>
<b>TTK</b>	<b>: Türk Ticaret Kanunu</b>
<b>TDS</b>	<b>: Türkiye Denetim Standartları</b>
<b>Teb.</b>	<b>: Tebliğ</b>
<b>TÜRMOB</b>	<b>: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği</b>
<b>YMM</b>	<b>: Yeminli Mali Müşavirler</b>

## İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa</b>
ÖZET.....	III
ABSTRACT.....	IV
ÖNSÖZ.....	V
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VI

### 1. BÖLÜM

#### GİRİŞ

1. Araştırmanın Önemi.....	1
2. Araştırmanın Amacı.....	2

### 2. BÖLÜM

#### TÜRK TİCARET KANUNU VE BAĞIMSIZ DENETÇİ

1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI.....	3
1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimin Amaçları.....	3
1.1.1. Kontrol.....	3
1.1.2. Bilgilendirme.....	4
1.1.3. Geçerlilik İşlevi.....	4
2. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI.....	4
2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Bağımsız Denetçi.....	5
2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	6
2.2.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi.....	6



3. BAĞIMSIZ DENETÇİ OLABİLMENİN ŞARTLARI.....	8
3.1. Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi.....	8
3.2. Mesleki Eğitim Şartları.....	8
3.3. Bağımsız Denetçilik Sınavı.....	9
4. TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETÇİNİN YERİ.....	9
4.1. Bağımsız Denetçilerin Şirketle İlişkisi.....	9
4.2. Bağımsız Denetçiler, Şirketin Organı Değildir.....	10
4.3. Bağımsız Denetçiler, Yönetim Kurulunun Yardımcı Personeli Değildir.....	10
4.4. Denetimi Yapacak Bağımsız Denetçiler Her Yıl Yeniden Seçilmelidir.....	10
5. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI.....	10
6. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SEÇİMİ.....	13
6.1. Genel Kurul Tarafından Seçilme.....	13
6.2. Mahkeme Tarafından Seçilme.....	14
6.3. Yönetim Kurulu Tarafından Seçilme.....	15
7. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ.....	16
7.1. Denetim Sözleşmesinin Niteliği.....	16
7.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesi Taraflarının Yükümlülükleri.....	19
7.2.1. Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri.....	20
7.2.2. Anonim Şirketin Yükümlülükleri.....	20
8. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GÖREVLERİ.....	20
8.1. Denetim Kanuna Uygun Yapılmalıdır.....	20

8.2.Denetim Türkiye Muhasebe Denetim Standartlarına Uygun Yapılmalıdır.....	21
8.2.1. Bağımsız Denetim Standartları.....	22
8.2.1.1. Denetçiye İlişkin Standartlar.....	22
1) Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı.....	22
2) Bağımsızlık Standardı.....	22
3) Mesleki Özen Standardı.....	23
8.2.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	24
1) Denetimin Planlanması ve Gözetimi Standardı.....	24
2) İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi Standardı.....	24
3) Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı.....	24
8.2.1.3. Raporlama Standartları.....	25
1) Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....	25
2) Tutarlılık Standardı.....	25
3) Tam Açıklama Standardı.....	25
4) Görüş Bildirme Standardı.....	25
8.3.Bağımsız Denetim Esas Sözleşmeye Uygun Yapılmalıdır.....	26
8.4. Bağımsız Denetim Dürüst Resim İlkesini Yansıtmalıdır.....	26
8.5.Finansal Tabloların ve Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporunun Dayandığı Bütün Defter ve Belgeler İncelenmelidir.....	27
8.6. Denetim Geçmiş Yıllarla Karşılaştırmalı Yapılmalıdır.....	27
8.7.Bağımsız Denetçilik Mesleğinin Gereklerine ve Etik İlkelerine Uygun Davranılmalıdır.....	29
1) Dürüstlük.....	29

2) Bağımsızlık.....	29
3) Tarafsızlık.....	30
4) Mesleki Yeterlilik ve Özen.....	30
5) Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı.....	31
6) Güvenilirlik, Sır Saklama Yükümlülüğü.....	31
7) Haksız Rekabet Yasağı.....	31
8) Mesleki Davranış.....	31
9) Reklam Yasağı.....	32
8.8. Denetçi Öğrendiği Sırları Saklamakla Yükümlüdür.....	33
8.9.Şirket ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları (Yorum Davası).....	35
8.10. Risk Denetimine İlişkin Değerlendirmelerde Bulunmak.....	35
8.11. Genel Kurul Toplantılarına Katılmak ve Görüş Bildirmek.....	36
8.12. Çalışma Kağıtlarını Tutmak ve Saklamak.....	36
8.13.Denetim Sözleşmesinin Feshi Durumunda Genel Kurula Rapor Sunmak.....	37
8.14. Bağımsızlık Denetçilere Getirilen Sınırlamalar.....	37
9. ANONİM ŞİRKET, GÖREV VE YETKİLERİ.....	38
9.1. Anonim Şirketin Organları.....	38
9.1.1. Genel Kurul.....	38
9.1.1.1. Genel Kurulun Devredilemez Görev ve Yetkileri.....	39
9.1.2. Yönetim Kurulu.....	40
9.1.2.1. Yönetim Kurulu'nun Devredilemez Görev ve Yetkileri.....	40

### 3. BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HAK VE SORUMLULUĞU

1. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HAKLARI.....	42
1.1. Ücret ve Masrafları İsteme Hakkı.....	42
1.2. Tazminat İsteme Hakkı.....	42
1.3. Şirket Defter ve Kayıtlarını İnceleme Hakkı.....	43
1.4. Bilgi İsteme Hakkı.....	43
1.5. Genel Kurul Toplantılarına Katılma Hakkı.....	43
1.6. Görüş Bildirmekten Kaçınma Hakkı.....	43
1.7. Denetçinin Sözleşmeyi Fesih Hakkı.....	44
2. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU.....	45
2.1. Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu.....	45
2.2. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu.....	45
2.2.1. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu.....	45
2.2.1.1. Sırrın İzinle Açıklanması.....	47
2.2.1.2. Saklama Yükümlülüğü Kapsamında Olmayan Bilgiler.....	47
2.2.2. Denetim Görevinin Gereği Gibi Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluğu.....	47
2.2.2.1. Sözleşmeye Aykırılıktan Doğan Sorumluluk ve Şartları.....	48
2.2.2.2. Haksız Fiil Sorumluluğu ve Şartları.....	49
2.2.3. Tazminat Sorumluluğu.....	50
2.2.4. Sorumluluk Davasının Tarafları.....	51
2.2.4.1. Davacı Taraf.....	51

1) Şirket.....	51
2) Yönetim Kurulu.....	51
3) Pay Sahipleri.....	51
4) İflas İdaresi.....	51
5) Alacaklılar.....	52
2.2.4.2. Davalı Taraf.....	52
1) Bağımsız Denetim Kuruluşu.....	52
2) Bağımsız Denetçi.....	52
2.3. Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumluluğu.....	52
2.3.1. Şirket Sırlarını Açıklama.....	52
2.3.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması.....	53
2.3.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunma.....	53
2.4. Sorumluluğun Sınırlanması.....	53
2.4.1. Sınırlanma Yöntemleri.....	54
1) Üst Sınır Belirleme.....	54
2) Şirket Büyüklüğü.....	54
3) Denetim Ücretine Dayalı Üst Sınır.....	54
4) Orantılı Sorumluluk.....	55
5) Sorumluluğun Sözleşme ile Sınırlanması.....	55
2.4.2. Sorumluluğun Sınırlanmasına İlişkin Genel Bir Bakış.....	55
3. BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU VE GÖRÜŞ YAZISI.....	56
3.1. Denetim Raporu.....	56
3.1.1. Şirketin Finansal Tablolarına İlişkin Denetim Raporu.....	56

3.1.2. Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyetlerine İlişkin Denetim Raporu.....	57
3.1.3.Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Sistemi ve Komitesine İlişkin Denetim Raporu.....	58
3.2. Bağımsız Denetim Sonucunun Görüş Yazısı ile İfade Edilmesi.....	60
3.2.1. Olumlu Görüş Yazısı.....	60
3.2.2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı.....	61
3.2.3. Olumsuz Görüş Yazısı.....	62
3.2.4. Görüş Vermekten Kaçınma.....	63
3.3. Denetçi ile Şirket Arasındaki Görüş Ayrılıkları.....	64
3.4. Bağımsız Denetim Raporlarının ve Görüş Yazısının İlan Edilmesi.....	65

## 4. BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETİMİ VE GÖREVİNİN SONA ERMESİ

1.BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GÖREVDEN AYRILMASI VE ALINMASI.....	66
1.1. Sürenin Sona Ermesi.....	66
1.2. Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi.....	66
1.3. Bağımsız Denetçinin Genel Kurul Tarafından Görevden Alınması.....	68
1.4. Bağımsız Denetçinin Rotasyonu.....	69
2. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN DENETİMİ.....	69
2.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	69
2.2. Bağımsız Denetçilerin İnceleme Sonuçlarına Uyma Yükümlülüğü.....	77

2.3. Denetçilerin İnceleme Elemanlarına Bilgi ve Belge Verme Yükümlülüğü.....	77
SONUÇ.....	78
KAYNAKÇA.....	80
ÖZGEÇMİŞ.....	84



## 1.BÖLÜM

### GİRİŞ

Literatürde denetim için murakabe, teftiş, kontrol, revizyon gibi kavramlar kullanılmaktadır. Bu kavramların her biri tek başına "denetim" olgusunu açıklamaya yeterli değildir.

Denetim en genel ifadeyle, belirli faaliyet ve işlemlerin önceden belirlenmiş olan kurallara uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının sorgulanmasıdır. Dar anlamıyla ise denetim, bir ekonomik birimin ilgili döneme ilişkin ekonomik bilgilerinin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama sürecidir.

#### 1. Araştırmanın Önemi

Globalleşen günümüz dünyasında bilgi aktarımı hız kaybetmeden yoluna devam etmektedir. Şöyle ki yatırım amacıyla hareket eden bir yatırımcının, ilgilendiği işletme hakkında öğrenmek istediği her türlü bilgiyi elde etmesi artık kolaylaşmıştır.

Ekonomik karar alma aşamasında olan bilgi kullanıcıları ilgi duydukları işletmeler hakkında finansal olan veya olmayan bilgiye ihtiyaç duyarlar. Ancak karar almadan önce söz konusu bilgilerin güvenilir olup olmadığını bilmek isterler. İşte bu aşamada denetim işlemi devreye girmektedir. İlgili bilgilerin doğru, güvenilir olup olmadığı yapılacak etkili bir denetim sonucu ortaya çıkacaktır.



## 2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın genel amacı, " 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçi" kavramıyla ilgili detaylı incelemelerde bulunmaktır.

Bu sebeple araştırmamızın ilk bölümünde; bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramı, bağımsız denetçi olabilmenin Şartları, Türk Ticaret Kanunu açısından bağımsız denetçinin sahip olduğu yer, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, denetçinin seçimi, bağımsız denetim sözleşmesi, denetçinin görevlerine ve anonim Şirket, görev ve yetkilerine değinilmiştir.

Diğer bölümde ise, bağımsız denetçinin hakları, bağımsız denetçinin sorumluluğu, denetçi raporu ve görüş yazısı konularına yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, bağımsız denetçinin görevden ayrılması ve alınması ile bağımsız denetçinin denetimi konuları incelemeye tabi tutulmuştur.

Araştırma sonucunda elde edilen bilgiler doğrultusunda Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen düzenlemelerle birlikte bağımsız denetçilere yönelik bilgi eksikliklerinin giderilmesi, bağımsız denetime tabi olan Şirketlerin araştırmalarına kaynaklık edilmesi ngrlmştir.

## 2.BÖLÜM

### TÜRK TİCARET KANUNU VE BAĞIMSIZ DENETÇİ

#### 1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Denetim sistematik bir süreci ifade eder. Denetim birbirini takip eden aşamalardan oluşmaktadır. Söz konusu aşamalardan genel olarak söz etmek gerekirse;

- a) Denetim konusunu ekonomik bilgiler oluşturur.
- b) Önceden belirlenmiş ölçütler kullanılır. ( Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasa ve yönetmelik hükümleri vs.)
- c) Önceden belirlenmiş ölçütler ile karşılaştırma yapabilmek için yeterli kanıt toplanır.
- d) Denetim bağımsız ve uzman kişi veya kişiler tarafından yapılır.
- e) Denetim sürecinin son aşamasında elde edilen görüş bilgi kullanıcılarına bir rapor ile sunulur.

#### 1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimin birbirinden farklı fakat birbirini tamamlayan çeşitli amaçları mevcuttur.

##### 1.1.1. Kontrol

Bağımsız denetimin ilk amacı etkin bir kontrol mekanizması sağlamaktır. Kontrolden kasıt, ortaklığın ve hesaplarının kontrolüdür. Bu doğrultuda kontrol işlevi başta pay sahipleri olmak üzere diğer menfaat gruplarının da şirket hakkındaki düşünce ve görüşlerine dayanak oluşturur.

### **1.1.2. Bilgilendirme**

Bağımsız denetimin bir diğer amacı da bilgilendirmedir. Bağımsız denetim sonucu ortaya çıkan sonuçlar şirket ortaklarının genel kurullara bilinçli bir şekilde katılımını sağlayacaktır. Bağımsız denetimin yapıldığı şirketin web sayfasında söz konusu bilgilerin yayınlanması da şirketin kredi ilişkisine girdiği çevrenin ya da şirketlerle diğer hukuki işlemlere girecek olan kimselerin kararlarında etkili olacaktır (Toroslu, 2015:347).

Denetim raporlarının, etkin bir bilgilendirme işlevine sahip olması için, şeffaf, kanuna uygun, anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesi gerekir.

### **1.1.3. Geçerlilik İşlevi**

Bağımsız denetimden geçmemiş her türlü finansal tablonun geçersiz olacağı TTK'da hüküm altına alınmıştır. Söz konusu finansal tabloların geçerliliği etkin bir bağımsız denetim sürecinden geçmektedir.

Yukarıda denetim kavramının tanımı, denetim süreci ve işlevi konularından kısaca bahsedilmiştir. İlerleyen sayfalarda tezimizin de ana konusunu oluşturan denetim faaliyetinin esas kahramanı "bağımsız denetçi" tüm ayrıntılarıyla geniş bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

## **2. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI**

6102 sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu)'nın 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte anonim şirketlerin iş ve işlemlerinin murakıp veya murakıplarca denetlenmesi sistemine son verilmiştir. Anonim şirketlerin finansal tablolarının konusunda uzman olan ve KGMDSK(Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu)'ca yetkilendirilen bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi sistemine geçilmiştir.

## 2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Bağımsız Denetçi

Eski Ticaret Kanunu'nda, denetçi anonim ortaklığın zorunlu organları arasında yer almaktaydı. Ancak yeni TTK ile denetçi ortaklığın bir organı olmaktan çıkarılmış, denetim görevi, ortaklığın dışında ve ortaklıktan tamamen bağımsız kişilere bırakılmıştır (Bahtiyar, 2017:260).

Düzenlenen yeni TTK ile anonim şirketin denetlenmesi sistemi tamamen değiştirilmiştir. Denetçi, ortaklığın kurumsal yapısının bir parçası değil, bir hizmet birimidir. Anonim ortaklıktan bağımsızdır. Sadece ortaklığı denetlemekle yükümlüdür (Şener, 2017:434).

6102 sayılı TTK'nın 400.maddesinin birinci fıkrasına göre denetçi, "bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir." şeklinde ifade edilmektedir. Burada bağımsız denetçi olarak SMMM ve YMM ruhsatını almış kişilerin yetkilendirileceği vurgulanmıştır. Yani bahsi geçen kanun kanaatimizce YMM ve SMMM unvanını taşımayan kişilerin denetçi olmalarının söz konusu olamayacağını netleştirmek amaçlıdır. Zira 6102 sayılı yeni Ticaret Kanunu'ndan önce, anonim şirketlerin hesap ve işlemlerinin denetimi amatör , uzman bilgi eksikliği olan kişiler tarafından yapılmaktaydı.

TTK hükümlerine göre, anonim şirketlerin denetlenmesinde görev alacak denetçinin sadece 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na uygun olarak ruhsat alıp, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını taşıması tek başına yeterli değildir. Denetçinin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen tanım gereği, TTK m.400/1 hükmüne göre bağımsız denetçi sayılan iki ayrı tip ortaya çıkmaktadır. Biri gerçek kişi olan bağımsız denetçi, diğeri ise ortakları SMMM ve/veya YMM'lerden oluşan sermaye şirketi şeklindeki bağımsız denetim kuruluşudur. Gerçek kişi bağımsız denetçi kavramına yukarıda değinildiği için sırada bağımsız denetim kuruluşlarından kısaca bahsedilecektir.

## **2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşları**

Bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetim yapmak üzere ortakları, KGMDSK'nın yetkilendirdiği Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir sıfatını taşıyan kişilerden oluşan sermaye şirketi şeklinde kurulmuş ticaret şirketidir.

Kamu yararını ilgilendiren şirketlerin (halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, finansal kiralama şirketleri...) denetiminde yetkili kılınan tek yetkili organ bağımsız denetim kuruluşlarıdır. Ayrıca büyük ölçekli şirketlerin denetim faaliyetinin de bağımsız denetim kuruluşları tarafından yürütülmesi öngörülmektedir. Bu durumda gerçek kişi bağımsız denetçilere "kamu yararını ilgilendirmeyen şirketler" ve bağımsız denetim kapsamına giren diğer işler kalmaktadır.

### **2.2.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi**

Bağımsız denetim kuruluşlarının 660 sayılı KHK kapsamında bağımsız denetim yapabilmeleri için yetkilendirme esasları bu Yönetmeliğin 13.maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre faaliyet izni talebinde bulunan kuruluş için aranan şartlar şunlardır (Özkorkut, 2013:237);

- a) Sermaye şirketi olması,
- b) Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,

- ç) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklıklarının tamamının meslek mensubu olması,
- f) Denetçilerin Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,
- g) Denetçilerin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- ğ) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- h) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin<sup>1</sup> başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- ı) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- i) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- j) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- k) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumun bulunmaması.

---

<sup>1</sup> Yönetmeliğin m.4/1/k hükmüne göre "kilit yönetici", "Yönetim organı üyeleri dahil olmak üzere, şirketin faaliyetlerini planlama, yönetme veya kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişileri... ifade eder."

### **3. BAĞIMSIZ DENETÇİ OLABİLMENİN ŞARTLARI**

#### **3.1. Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi**

Bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin sahip olması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.14/f.1):

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde diploma almış olması,

b) Meslek mensubu olması,

c) Türkiye'de yerleşik olması,

d) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması,

e) Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,

f) Denetçilik sınavında başarılı olması,

g) Rüşvet, dolandırıcılık, kaçakçılık, sahtecilik vs. gibi suçlardan mahkumiyeti olmaması,

h) Faaliyet izninin daha önce KGK (Kamu Gözetimi Kurulu) tarafından iptal edilmemiş olması,

ı) Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması gerekir.

#### **3.2. Mesleki Eğitim Şartı**

Bağımsız denetçi olabilmek için en az 3 yıl süreyle, mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almak gerekir. 3568 sayılı SMMM ve YMM'lik Kanunu gereğince tasdik ve vergi denetimi hizmetinde geçen süreler ile yine aynı kanunun 6. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisine sahip olup kamu kurum ve

kuruluşlarında denetim yetkisini haiz olanların, bu kamu kurum ve kuruluşlarında geçirdikleri süreler uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılacaktır. En az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda ise uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamaktadır.

### **3.3. Bağımsız Denetçilik Sınavı**

Bağımsız denetçilik sınavı, denetçi adaylarının denetimle ilgili teorik ve uygulamaya yönelik bilgilerinin ölçülmesi amacıyla KGMSK tarafından yapılan bir sınavdır.

Sınava girebilmek için hukuk, iktisat, maliye gibi alanlarda en az lisans seviyesinde mezun olunması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olup yukarıda belirtilen öğretim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma alınmış olması gerekmektedir.

## **4. TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETÇİNİN YERİ**

TTK açısından bağımsız denetçinin sahip olduğu yer aşağıdaki başlıklar altında incelenmektedir (Toroslu, 2015: 388).

### **4.1. Bağımsız Denetçilerin Şirketle İlişkisi**

Bağımsız denetçi ile şirket arasındaki ilişki sözleşmesel bir ilişkidir. Denetçilerin hukuki konumu, şirketle aralarındaki ilişkinin durumu kanun tarafından belirlenmiştir. Denetçilerle şirket arasındaki ilişkinin bir tarafı sözleşme ile belirlenmiş diğer tarafı ise kanunun emredici hükümleri ile düzenleme altına alınmıştır.

Şirket ile denetçi arasında ilerleyen zamanlarda yılsonu hesapları, finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu vs. gibi konularla ilgili doğacak olan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinde inceleme yapar ve karar verir. Mahkeme tarafından verilen karar kesindir (Bahtiyar, 2017: 264).



#### **4.2. Bağımsız Denetçiler, Şirketin Organı Değildir**

Eski Ticaret Kanunu'nda daha önce de ifade edildiği üzere, denetçi şirketin zorunlu organı olarak görev almaktaydı. 6102 sayılı yeni TTK ile yapılan düzenlemelerle birlikte denetçinin şirket organı sıfatı da ortadan kaldırılmıştır.

TTK'da denetçiler şirketin bir organı olmaktan çıkarılmıştır. Denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, TTK'nın 405.madde hükmüne göre, şirket ile denetçiler arasındaki görüş ayrılıklarının mahkemece giderilmesi, genel kurulun bu konuda karar almaması denetçilerin şirket organı olmadığını gösteren unsurlardır.

#### **4.3. Bağımsız Denetçiler, Yönetim Kurulunun Yardımcı Personeli Değildir**

Denetçiler, yönetim kurulunun yardımcısı değildir. Denetçilerin, şirketten bağımsız hareket etmeleri, olumsuz rapor bildirim durumunda denetçinin görevden alınmasının söz konusu olmaması gibi durumlar bunun en büyük ispatı niteliğindedir.

#### **4.4. Denetimi Yapacak Bağımsız Denetçiler Her Yıl Yeniden Seçilmelidir**

Denetimi yapacak denetçilerin her yıl yeniden seçilmesi gerekmektedir. TTK m.399/1'de ifade edildiği üzere denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi gerekmektedir. Denetçinin sonraki yılda seçilmeden görevine devam etmesi halinde düzenleyeceği raporlar yok hükmündedir.

### **5. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI**

Denetlemeyi ve denetçiyi tanımlayan temel unsur bağımsızlıktır. Denetçi ile şirket arasındaki ilişki sadece bir sözleşme ilişkisi olup, bu ilişki dışında kalan ve denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını zedeleyen herhangi bir ilişkinin söz konusu olması mümkün değildir.

Denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını ortadan kaldıran haller TTK m. 400/1 de düzenlenmiştir:

- a. Denetlenecek şirkette pay sahibi ise,
- 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, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıya,
- d. Denetlenecek şirketle bağlantı halinde 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 (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g. (a) ile (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h. Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki 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 etmiş ise ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,

denetçi olamaz.

Bağımsız dış denetimde, esas olan müşteri işletmenin mali tablolarının doğruluğu hakkında bir görüş oluşturmaktır. Denetçinin görüşü işletmenin mali tablolarının doğruluğuna ve kamu tarafından müşteri işletmeye olan güvenin oluşmasına esas teşkil eder.

Kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda, bağımsız ve tarafsız bir şekilde sonuçlandırılan bağımsız denetim süreci sermaye piyasalarına olan güveni arttırırken, aksi bir durum ise piyasalara olan güvenin azalmasına yol açacaktır.

Bağımsız denetime olan güvenin temel yolu, denetimin önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak yapılması ve çalışma sonucunda ulaşılan bilgilerin kamuoyuna şeffaf bir şekilde sunulmasından geçmektedir.

Denetçinin bağımsızlığına ilişkin iki ayrı hususa işaret edilmektedir. Bunlar (Commission, 2002: 34):

- Zihinde (düşüncede) bağımsızlık: her türlü etkiden uzak durarak görevini yerine getirecek zihinsel tutum.
- Görünüşte bağımsızlık: yasal denetçinin objektif olarak faaliyet gösterdiğine ilişkin olarak makul ve bilgili üçüncü kişilerin şüphe duymamasıdır.

Konuyu aydınlatmanın temel yolu; bağımsız denetçinin hem düşüncede hem de görünüşte bağımsızlığa uymasıdır. Denetçinin zihinsel olarak bağımsızlık düşüncesine odaklanması ve fiili davranışlarına da bunu yansıtması gerekmektedir.

Ülkemizde denetçi bağımsızlığının nasıl bir süreç olduğu, bu sürecin nasıl işlemesi gerektiği gibi konular henüz tam anlamıyla karşılığını bulamamıştır. Bu nedenle tutarlı bir bağımsız denetçi anlayışımızın olduğu tam olarak söylenemez.

Denetim boyunca, mutlak bir bağımsızlık sürecinden bahsetmek oldukça zordur. İç denetim süreciyle kıyaslandığında kurum içinde yer almamaları nedeniyle göreceli olarak daha bağımsız bir süreç olduğu söylenebilir. Ancak denetim firmaları müşteri işletmeyle yakın çalıştığı ve ücretlerini bu işletmelerden aldığı sürece tam bağımsızlıktan söz etmek pek mümkün görünmemektedir.

## **6. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SEÇİMİ**

### **6.1. Genel Kurul Tarafından Seçilme**

TTK'da denetçinin seçimi genel kurula ait ve devredilemez bir yetki olarak tanımlanmıştır. Denetçi seçimine yönelik karar, sermayenin en az dörtte birini karşılayan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin varlığıyla toplanan genel kurulda, toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile alınır ( TTK, m.418).

Denetçi seçimi her faaliyet yılı için yenilenir (TTK, m.400/1). Bir sonraki yılın denetçisi içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden seçilmelidir. Yeni bir seçim yapılmadan önceki yılın denetçisinin görevine devam etmesi olanaksızdır. Bu yasağa aykırı olarak davranılır, önceki yılın denetçisi tekrar seçilmeden göreve devam eder ve denetim raporu ile diğer raporları düzenlerse, düzenlediği bu raporların tamamı yok hükmündedir. On yıl içinde toplam yedi yıl arka arkaya bir şirketin denetimi için görevlendirilmiş bağımsız denetçi, aynı şirket için en az üç yıl geçmedikçe denetçi olarak görev yapamaz. Belirli bir süre aynı şirkette denetim görevini üstlenen kişinin söz konusu şirkette denetim görevi alamaması, "denetçi rotasyonu" olarak ifade edilir (Tekinalp, 2015: 320).

TTK m.399/1'de "Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetim görevini hangi denetçiye verdiğini" ifadeleri ile 399/5'teki "denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilanı" ifadeleri iki açıdan çelişkili görünmektedir. İlk olarak bu hükümlerdeki "seçim" kavramı genel kurulun belirlediği denetçiyi ifade etmektedir. Genel kurul kararı ile seçilen denetçinin

denetim görevini veya yönetim kurulunun teklif ettiği sözleşme şartlarını kabul etmemesi ihtimali göz ardı edilemez. Bu nedenle aktarılan ifade "yönetim kurulu, genel kurulun seçtiği denetçi ile sözleşme yaptıktan sonra" şeklinde anlaşılmalıdır. İkinci olarak "Seçimden sonra, yönetim kurulu,... denetim görevini hangi denetçiye verdiğini" ifadesi sanki yönetim kurulunun, istediği denetçiyi görevlendirme yetkisine sahip olduğu şeklinde bir izlenim uyandırmaktadır. Ancak yönetim kurulunun belirlenen denetçi yerine başka bir denetçiyi seçme yetkisi yoktur, hükümde ifade edilmek istenen genel kurulun seçtiği denetçidir.

## **6.2. Mahkeme Tarafından Seçilme**

Mahkemenin denetçi seçimi, istisnai bir durumdur. Bu durum TTK m.399/6'daki ihtimallerle ifade edilmiştir. Bunlar:

- a) Genel kurulun, her ne sebeple olursa olsun faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçememiş olması,
- b) Seçilen denetçinin görevi reddetmesi,
- c) Görevlendirme kararının iptal edilmesi veya butlanması,
- d) Denetçinin kanuni sebeplerle ( bağımsızlık kuralının ihlali, sağlık sorunu, ölüm vb.) veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi,
- e) Denetçinin sözleşmeyi feshetmesi.

Sayılan bu haller çerçevesinde, yönetim kurulu, her bir yönetim kurulu üyesi veya herhangi bir pay sahibi denetçinin atanmasını şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden talep edebilecektir. Mahkemenin atadığı denetçinin genel kurulun onayına sunulması zorunluluğu yoktur. Yine aynı zamanda genel kurulun mahkeme tarafından atanan denetçiyi kabul etmemesi ve yerine yeni denetçi atama yetkisi söz konusu değildir.

Yönetim kurulu, kendisiyle sözleşme yapılan denetçinin, Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilanından sonra üç haftalık süre içinde haklı sebeplere dayanarak denetçinin görevden alınması davası açabilmektedir.

3568 Sayılı Kanun'un 48.maddesinin 6.fikrasında "mükellefle birlikte kasten vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkartma cezası verilir." denilmektedir. Meslekten çıkarılan serbest muhasebeci mali müşavirin veya yeminli mali müşavirin denetçi sıfatı da kendiliğinden son bulmuş olur. Bu durumda TTK 399/6'ya göre, mahkeme tarafından yeni bir denetçi seçilir. Bu şekilde 3568 Sayılı Kanun ile TTK arasında bağlantı bulunduğuna da işaret edilmelidir (Şener, 2017: 440).

### **6.3. Yönetim Kurulu Tarafından Seçilme**

Denetçi haklı sebeplere veya kendisine karşı açılan görevden alma davasına dayanarak sözleşmeyi feshedebilir.

Denetçinin fesih ihbarında bulunması halinde yönetim kurulu hemen geçici bir denetçi seçmelidir, eğer seçmezse bu durum yönetim kurulu için sorumluluk teşkil eder. Yönetim kurulu denetçinin fesih ihbarını genel kurula bildirir ve seçtiği denetçiyi genel kurulun onayına sunar. Bu süreçte esas amaç şirketin denetçisiz kalmamasıdır. Genel kurul, yönetim kurulu tarafından seçilen denetçiyi onaylarsa denetçi göreve başlar. Ancak genel kurul seçilen denetçiyi reddederse genel kurul yeni bir denetçi seçecektir.

TTK m.399/9 hükmünün, yönetim kurulunun denetçi seçme yetkisini, denetçinin "fesih ihbarında bulunması" şartına bağlayan atfın; altıncı fıkraya değil, sekizinci fıkraya yapılmış olması gerekir. Zira TTK m.399/6 kapsamına

giren hallerde denetçi atama yetkisi yönetim kuruluna değil, mahkemeye verilmiştir. Gerçekten denetçinin; kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi ya da görevini yapmaktan engellenmesi halleri kendisi açısından denetim sözleşmesini feshetmesi için haklı sebep sayılabilir. Bu hallerde ve TTK m.399/6'da ayrıca zikredilen "sözleşmeyi" fesih hallerinde hem yönetim kurulunun hem de mahkemenin denetçi seçmesi imkanı gibi birbiriyi çelişen iki farklı durum ortaya çıkacaktır. Bu çelişkiyi gidermek için yönetim kurulunun geçici denetçi seçme hakkı, TTK m.399/8 ile sınırlandırılmalıdır (Topçuoğlu, 2012: 87).

## **7. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ**

### **7.1. Denetim Sözleşmesinin Niteliği**

Bağımsız denetim sözleşmesi, şirket ile bağımsız denetçi (bağımsız denetim kuruluşu, denetim yetkisine sahip SMMM veya YMM) arasındaki, şirketin bağımsız denetim hizmetlerini yerine getirmek üzere, bağımsız denetimin amacını, kapsamını, bağımsız denetçinin şirkete ve şirketin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını gösteren kendine özgü bir iş görme sözleşmesidir (SPK, X, 22nolu Teb. ,3. kısım, m.3).

TTK'da bağımsız denetim sözleşmesine dair bir şekil şartından söz edilmemektedir. Ancak Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve KAMUDESİK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından denetim sözleşmesinin yazılı olması öngörülmüş ve taşınması gereken unsurlar belirtilmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin m.29/1 hükmüne göre denetim sözleşmesinin aşağıdaki unsurları içermesi gerekir:

- a) Sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararı veya mahkeme kararının tarih ve sayısı,
- b) Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,

- c) Denetim konusu ve kıstası,
- d) Tarafların sorumlulukları,
- e) Denetimin TDS (Türkiye Denetim Standartları)'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,
- f) Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,
- g) Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,
- h) Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,
- i) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,
- j) Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,
- k) Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etmekle yükümlü olduğu,
- l) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedebileceğine ilişkin hüküm.

Yukarıda yer verilen unsurların dışında bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetim sözleşmesinde yer alacak başka hususları da belirleyebileceklerdir (Topçuoğlu, 2012: 93):

- a. Bağımsız denetim planlamasına ilişkin hususlar,
- b. Bağımsız denetim sırasında müşteri çalışanları tarafından yapılan bildirimlerle ilgili olarak işletme yönetiminden yazılı teyit mektubu alınması hususu,
- c. Bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye hazırlayacağı diğer raporların kapsamı,
- d. Bağımsız denetimde ihtiyaç duyulması halinde diğer uzman ve görevlendirilen ekip dışında bağımsız denetçi kullanılmasına ilişkin hususlar,



- e. Müşterilerin iç denetçilerinin ve diğer müşteri personelinin bağımsız denetime katılımıyla ilgili hususlar,
- f. Bağımsız denetçinin bağımsız denetime atandığı ilk yılda, önceki bağımsız denetçi ile yapılacak olan işlemler,
- g. Bağımsız denetim kuruluşu ve müşteri arasındaki diğer sözleşmelere yapılan atıflar (SPK, X, 22 no'lu Teb., 3. Kısım, m.5/2).

Bağımsız denetim sözleşmesinde denetçinin çalışma alanını sınırlayacak hükümlere yer verilmemelidir. Aksi takdirde sözleşme hükümsüz sayılacak ve denetçiyi bağlamayacaktır.

Gerek gerçek kişi denetçi gerek de bağımsız denetim kuruluşu olsun sözleşmeyi imzalamadan önce denetlenecek şirketin muhasebe ve finans yapısını, yapılacak denetim faaliyetinin getireceği riskleri göz önünde bulundurmak ve buna göre sözleşme yapmaya ilişkin kararını belirlemek durumundadır.

Bağımsız denetçi ile şirket arasında imzalanan sözleşme, her iki tarafın da aralarında anlaşması sonucu feshedilememektedir. Şirketin feshedememesi denetçinin bağımsızlığını korumak amaçlıyken denetçi ise sadece haklı sebeplerin varlığında ve kendisine karşı açılan görevden alma davası söz konusu olduğunda sözleşmeyi feshedebilecektir.

TTK'da yukarıda belirtildiği üzere tarafların anlaşarak ya da tek tarafı olarak sözleşmeyi feshetmeleri sınırlandırılmışken, buna karşılık tarafların denetim sözleşmesini değiştirmek istemelerinin önü açık tutulmuştur. SPK, X, 22 no'lu Teb., denetim sözleşmesinde değişikliğe gidilebilecek veya değişiklik gerektirecek hallere işaret etmiştir (Topçuoğlu, 2012:94):

- 1) Bağımsız denetim çalışmasının tamamlanmasından önce şirketin, bağımsız denetçiden, bağımsız denetim sözleşmesinde değişiklik

istememesi halinde, bağımsız denetçi bu değişikliğin uygun olup olmadığını gözden geçirmek zorundadır.

- 2) Şirket yönetiminin, bağımsız denetçiden istediği denetim şartlarındaki değişiklikten, bağımsız denetim çalışmasının veya talep edilen hizmetin içeriğinin yanlış anlaşılmasından ya da şirket yönetiminin isteğiyle yahut koşulların gereği olarak bağımsız denetimin kapsamının kısıtlanmasından kaynaklanabilir. Bağımsız denetçi, değişiklik talebinin nedenlerini dikkatli bir şekilde incelemek ve özellikle de bağımsız denetimin kapsamını kısıtlayan belirtilere dikkat etmek zorundadır.
- 3) Bağımsız denetim şartlarının değiştirilmesi isteği, şirketin gereksinimlerini etkileyen koşullardaki değişiklikten veya bağımsız denetim çalışmasının ya da talep edilen hizmetin niteliğinin yanlış anlaşılmasından kaynaklanıyorsa uygun karşılanabilir. Ancak, talep edilen değişiklik, talebin ilgili olduğu bilginin yanlış, eksik ya da yetersiz olması nedeniyle yapılmışsa uygun karşılanmaz.
- 4) Bağımsız denetçi tarafından, denetim şartlarının değiştirilmesine makul bir gerekçenin bulunduğu ve yapılan bağımsız denetim çalışmasıyla ilgili olarak talep edilen yeni şartların tebliğ hükümleri ile uyumlu olduğu sonucuna ulaşırsa; değişiklik isteği kabul edilir. Ancak, kural olarak, finansal tablo kullanıcılarının yanılgıya düşmelerini önlemek için yeni şartlara göre hazırlanan raporda; önceki bağımsız denetim şartları veya üzerinde mutabık olunan yöntem ve tekniklere, sözleşme değişikliği gereği uygulanacak yeni yöntem ve tekniklerin açıklanmasına atıfta bulunmak gerekir. Fakat önceki denetim şartları ile sözleşme değişikliği, üzerinde mutabık kalınan yöntem ve tekniklere ilişkin açıklamaların, raporun olağan bölümü olarak kabul edilebildiği durumlarda, önceki bağımsız denetim çalışmasında uygulanmış olabilecek yöntem ve tekniklere atıfta bulunma zorunluluğu yoktur.

## **7.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesi Taraflarının Yükümlülükleri**

Denetçi ile denetime tabi anonim şirket arasında yapılan sözleşme her iki taraf açısından da bazı yükümlülükleri beraberinde getirmektedir.

### **7.2.1. Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri**

- Denetimi TDS'ye uygun olarak yerine getirmek ( TTK.397/1, 378/1),
- TTK.378 uyarınca, risklerin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulup kurulmadığını, kurulmuşsa bu komitenin çalışmalarına ilişkin bir rapor düzenlemek ve denetim raporu ile yönetim kuruluna sunmak,
- Sözleşmeden doğan borcunu gereği gibi yerine getirmek,
- Sır saklamak
- Seçildiği faaliyet döneminin sonuna kadar görev yaparak, denetlenen şirket yönetim kuruluna denetim raporunu vermekle yükümlü olmak.

### **7.2.2. Anonim Şirketin Yükümlülükleri**

Denetlenen şirketin, denetim sözleşmesinden doğan esas yükümlülüğü denetim ücretinin ödenmesidir. Şirketin denetim ücretini ödememesi, denetçinin haklı sebeple sözleşmeyi feshetme nedeni teşkil eder.

Şirketin sözleşmeden doğan bir diğer yükümlülüğü ise, denetim faaliyetinin gerektiği şekilde yürütülebilmesi için gerekli bilgi ve belgeleri denetçiye zamanında sunmasıdır.

## **8. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GÖREVLERİ**

Bağımsız denetim faaliyeti, denetçinin seçimi ve sözleşmenin imzalanmasıyla hayata geçmiş olur. Denetçinin gerçekleştireceği bağımsız denetim süreci boyunca uyması gereken bazı yükümlülükler, görevler mevcuttur.

### **8.1. Denetim Kanuna Uygun Olmalıdır**

Bağımsız denetim, şirketin finansal tablolarının, yönetim kurulunun faaliyet raporunun, envanterinin, muhasebesinin ve iç denetimin TMDS'ye

kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak yapılmalıdır (Topçuoğlu, 2012: 101).

TTK'nın ticari defterlere ve ticari defterlerin düzenlenmesine ilişkin hükümlerine aykırı olarak düzenlenen defterler ve buna bağlı olarak düzenlenen finansal tabloların denetimi kanuna aykırıdır. Dolayısıyla denetim sonucu verilen denetim raporu da kanuna aykırı olacaktır.

## **8.2. Denetim Türkiye Muhasebe Denetim Standartlarına Uygun Yapılmalıdır**

Ülkemize yabancı yatırımcıların ilgi göstermesi, ortaklık veya birleşme yoluyla şirketlerin sermaye yapılarını güçlendirmeleri ve dolayısıyla ülke ekonomimizin kalkınmasının tek yolu güvenilir muhasebe ve denetim standartlarından geçmektedir.

Bahsedilen konunun önemi açısından TTK genel gerekçesinde şu açıklamaya yer verilmiştir: "Türkiye, uluslararası piyasaların bir parçası, Türk işletmeleri de bu piyasaların rekabet gücünü haiz, etkin ve güvenilir aktörleri olmak zorundadırlar. Bunun için başta gelen şart, işletmelerimizin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) göre düzenlenmiş ve uluslararası denetim standartları (IAAS) uyarınca denetlenmiş finansal tabloları ile iddialarını ortaya koyabilmeleridir."

Ülkemizde uluslararası standartlara uyumlu muhasebe ve denetim standartlarını uygulama görev ve yetkisi KGMDSK'na aittir. İlgili kurum; "bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz"dir(660 sayılı KHK m.1,9).

## **8.2.1. Bağımsız Denetim Standartları**

Denetim standartları, denetçiye ilişkin standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere 3 başlık altında incelenecektir.

### **8.2.1.1. Denetçiye İlişkin Standartlar**

#### **1) Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı**

Bağımsız denetçilerin taşıması gereken temel nitelik mesleki eğitim ve deneyime sahip olmalarıdır. Denetçilerin lisans düzeyinde ve daha sonrasında gerekli eğitim ve öğretim koşullarını yerine getirerek mesleki yeterlilik düzeyine kavuşmaları gerekmektedir. Zira denetçinin sahip olacağı bu nitelikler sağlıklı bir denetim sürecini dolayısıyla da kamu güvencesini arttıran temel niteliklerdir.

Mesleki yeterliliği ölçüm ve kriterlerinin belirlenmesi görev ve yetkisi KGMDSK'na aittir (660 sayılı KHK m.9/1).

KGMDSK, kamuoyunun denetim faaliyetine olan güvenini arttırmak, denetim kuruluşları veya denetçilerin yürüttüğü denetim planının niteliklerini belirlemek, denetim kalitesini en iyi düzeye taşımakla yetkilidir.

#### **2) Bağımsızlık Standardı**

Denetim faaliyetinin yürütülmesinde karşımıza çıkan bir diğer unsur denetçinin " bağımsızlığı " dır. Denetçi denetim süreci boyunca bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine tam anlamıyla uymakla yükümlüdür. Burada denetçinin bağımsızlığını etkileyebilecek bazı hususlara değinmekte fayda vardır (Topçuoğlu, 2012: 104);

1) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak veya çalışanlarının, bizzat veya kan ya da sıhri hısımlarının denetledikleri şirketten menfaat temin etmeleri,

2) Denetlenen şirket ile ortaklık ilişkisinin varlığı,

3) Denetlenen şirkette yönetici veya temsilci sıfatıyla görev kabul edilmesi,

4) Denetlenen şirket ile borç/alacak ilişkisine girilmiş olması,

5) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi, şartlara bağlanması veya eksik ödenmesi,

6) Denetlenen şirkete danışmanlık, bilirkişilik gibi sıfatlarla hizmet verilmesi.

### **3) Mesleki Özen Standardı**

Denetim uygulamalarında, denetçinin mesleki dikkati ve titizliğinden anlaşılması gereken denetim işinin alınmasından denetim kapsamının ve zamanının planlanmasına, kanıtların toplanmasından denetim raporunun hazırlanmasına ve denetlenen işletme ile ilgili bazı ticari sırların saklanmasına kadar, denetim uygulamalarının her aşamasında denetim standartlarına uygun davranılmasıdır (Genel Standartlar/ Denetçiye İlişkin Standartlar, Anonim, b.t.).

Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerekli şekilde planlamak, program yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır (SPK ,X, 22 No'lu Teb. 2.kısım, m.14).

## **8.2.1.2. Çalışma Alanı Standartları**

### **1) Denetimin Planlanması ve Gözetimi Standardı**

Çalışma alanı standartlarından ilki denetimin planlanması ve gözetimidir. Denetimin planlanması, denetim faaliyetinin başlangıcından bitişine kadar devam eden sürekli bir süreçtir. Denetim sürecinde planlama işlevinin temel hedefi verilecek denetim raporu için gerekli kanıtları sağlıklı bir şekilde toplamaktır.

Planlama süreci, işgücü planlaması, zaman planlaması gibi temel kavramları ele alır. Denetim planlaması, denetlenen şirketin faaliyetine, kapsamına, büyüklüğüne göre şekillenir.

### **2) İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi Standardı**

İç kontrol sistemi, kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, belirlenen hedeflere ulaşmasında ve misyonu gerçekleştirmesinde makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir (İç Kontrol Sistemi, Anonim. b.t.).

Denetçinin, firmanın genel yapısını, faaliyetlerini, finansal tablolarını göz önünde tutarak firma hakkında görüş oluşturması iç kontrol sistemine hakim olmasına bağlıdır. Bu doğrultuda iç kontrol sisteminin incelenmesi sonucu elde edilen bilgiler etkin bir bağımsız denetim sürecine dayanak oluşturur.

### **3) Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı**

Denetim kanıtı, bağımsız denetçinin denetim sonucunda ulaşacağı rapora dayanak teşkil eden her türlü bilgidir. Muhasebe ve defter kayıtları, denetim süreci boyunca elde edilen çalışma kağıtları vs. denetim kanıtı olarak tanımlanabilir.

Denetlenen mali tablolara ilişkin bir görüşe yeterli düzeyde temel oluşturmak amacıyla belge incelemesi, gözlem, soru sorma, doğrulama yoluyla yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde edilmelidir. Ne kadar kanıt toplanacağı

kararı denetçinin kendisine ait bir yargıdır. Kanıt yeterli ve uygun olmalıdır ve kanıtın yeterliliği miktar ile uygunluğu ise güvenilirliği ile ilgilidir (Çalışma Alanı Standartları, Anonim, b.t.).

### **8.2.1.3. Raporlama Standartları**

#### **1) Muhasebe İlkelerine Uygunluk**

Bağımsız denetim sürecinin sonunda hazırlanan raporda, yapılan bağımsız denetim faaliyetlerinin KGMSK'nın belirlediği TMS'ye uygun olarak yapıldığına işaret edilmelidir.

#### **2) Tutarlılık Standardı**

İşletmenin süreklilik (devamlılık) kavramı gereği önemli olan tutarlılık standardı, önceki dönemde kullanılan muhasebe ilkelerinin cari yılda da kullanılmasını ifade eder.

Eğer önceki dönem ile bu yıl kullanılan muhasebe ilkeleri farklı ise söz konusu kullanıcıların aradaki farkı anlamalarını kolaylaştırmak için uygulanan farklı muhasebe ilkeleri denetim raporunun açıklayıcı kısmında yer almalıdır.

#### **3) Tam Açıklama Standardı**

Denetçi, denetim süreci boyunca şirketin finansal durumunu, finansal tablolarını incelemek, varılan sonuçlar doğrultusunda söz konusu işletme ile ilgili olumlu ya da olumsuz bir görüş oluşturmakla yükümlüdür. Bu esnada incelenen bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtmadığını yani işletmenin durumunu tam açıklayıp açıklamadığını sorgular.

Denetçi, tam açıklama standardına aykırı bir durum ile karşılaşarsa bu durumun nedenlerini raporunda belirtmelidir.

#### **4) Görüş Bildirme Standardı**

Denetçi, denetleme işi sonucunda işletme ile ilgili bir görüş yazısı belirtmek durumundadır. Denetçinin oluşturduğu görüş yazısı, özel kişisel



değerlendirmeleri içermemelidir. Tam aksine görüş yazısı objektif, TTK ve KGMDSK'nın belirlediği standartlarla uyum sağlamalıdır.

Yapılan denetim faaliyeti sonucunda dört temel görüş türüne ulaşılır. Bunlar, olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma olarak ele alınır.

### **8.3. Bağımsız Denetim Esas Sözleşmeye Uygun Yapılmalıdır**

Denetim, (TTK. m. 398/1) şirketin finansal tablolarının, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, envanterinin, muhasebesinin ve iç denetiminin TMDS'ye, kanuna ve esas sözleşmenin hükümlerine uygunluğunun rapor ile belirlenmesidir (Topçuoğlu, 2012:212).

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere denetim çalışmasının TMDS'ye ve kanuna uygun olması yanında esas sözleşme hükümlerine de uygun olması gerekmektedir.

### **8.4. Bağımsız Denetim Dürüst Resim İlkesini Yansıtmalıdır**

Dürüst resim ilkesi, TTK'da şöyle açıklanmıştır: Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır (TTK. m. 515).

Finansal tabloların yukarıda bahsedilen dürüst resim ilkesine uygun olarak çıkartılması denetçinin yapılan denetim faaliyeti sonucunda ulaşacağı görüşün temelini oluşturur.

### **8.5. Finansal Tabloların ve Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporunun Dayandığı Bütün Defter ve Belgeler İncelenmelidir**

Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak gecikmeksizin denetçiye verir.

Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkanı sağlar (TTK. m. 401/1).

Denetçi yukarıda belirtilen kanun maddesi gereği kendisine sunulan her türlü bilgi ve belgeyi inceleyerek bu doğrultuda şirket ile ilgili en doğru kararı vererek sonuç raporunda belirtecektir.

#### **8.6. Denetim Geçmiş Yıllarla Karşılaştırmalı Yapılmalıdır**

Denetçi, denetim görüşünü oluştururken önceki dönem finansal tablolarla karşılaştırmalı olarak ilerlemelidir.

Karşılaştırmalı finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygunluğunun tespiti, denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplamasına bağlıdır. Bu doğrultuda denetçi özellikle (Topçuoğlu, 2012:115):

a) Önceki dönem muhasebe politikalarının bu dönem politikaları ile tutarlı olup olmadığı veya uygun düzeltme ve açıklamaların yapıp yapılmadığı,

b) Önceki dönem kalemlerinin, önceki dönemde sunulmuş tutar ve açıklamalarla uyumlu olup olmadığı veya uygun düzeltme ve açıklamaların yapıp yapılmadığı,

hususlarını değerlendirecektir.

Başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş önceki dönem finansal tabloları (SPK, X, 22 No'lu Teb. 31.kısım, m.5);

(1) Önceki döneme ait finansal tabloların bir başka bağımsız denetçi tarafından denetlendiği durumlarda,

a) Önceki bağımsız denetçi, önceki döneme ait bağımsız denetim raporunu tekrar yayınlayabilir ve böylece yeni bağımsız denetçi sadece cari döneme ait bağımsız denetim raporu hazırlar ya da

b) Yine bağımsız denetçi, raporunda önceki döneme ilişkin bağımsız denetimin başka bir bağımsız denetçi tarafından yapıldığını ve aşağıda yer alan hususları belirtir:

(1) Önceki dönem finansal tablolarının başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlendiği,

(2) Önceki bağımsız denetçinin hazırladığı bağımsız denetim raporunun türü ve eğer rapor değiştirildiyse bunun sebebi ve

(3) Önceki bağımsız denetim raporun tarihi.

(2) Yeni bağımsız denetçi, cari dönem finansal tablolarının bağımsız denetimini gerçekleştirirken, eğer rastlanan belirli durumlarda, hakkında olumlu görüş içeren bağımsız denetim raporu yayınlanmış olan önceki dönem finansal tablolarında gerçeğin önemli ölçüde yanlış yansıtıldığının farkına varabilir.

(3) Bu gibi durumlarda, yeni bağımsız denetçi konuyu işletme yönetimi ile görüşür ve işletme yönetiminin onayını aldıktan sonra önceki bağımsız denetçi ile irtibata geçer ve önceki bağımsız denetçiye söz konusu finansal tabloların düzeltilmesini önerir. Önceki bağımsız denetçi bir önceki dönemin düzeltilmiş finansal tabloları hakkındaki bağımsız denetim raporunu tekrar yayınlamayı kabul ederse, bağımsız denetçi bu maddenin birinci fıkrasında gösterilen yolu izler.

(4) Bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen durum ortaya çıkar ve bunun sonucunda önceki bağımsız denetçi yeni bağımsız denetçi tarafından yapılan düzeltme önerisini kabul etmez ya da bir önceki dönem finansal tabloları ile ilgili bağımsız denetim raporunu yeniden yayınlamak istemezse; bağımsız denetim raporunun giriş paragrafı, önceki bağımsız denetim

raporunun önceki dönem finansal tablolarının düzeltilmeden önceki hali üzerinden hazırlanmış olduğuna işaret eder.

### **8.7. Bağımsız Denetçilik Mesleğinin Gereklere ve Etik İlkelerine Uygun Davranılmalıdır**

Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Burada meslek etiğinin gerektirdiği vasıfları ele almakta fayda vardır.

Görev alınan mesleğin gerektirdiği karaktere sahip olma, güvenilirlik, kurallara bağlılık vs. başlıca vasıflar olarak sayılabilir.

TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından yayımlanan SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ve KGMDSK'nın 'Bağımsız Denetim Yönetmeliği' hükümleri göz önüne alınarak meslek mensuplarının uymaları gereken temel etik ilkeleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

#### **1) Dürüstlük**

Dürüstlük ilkesi, denetçinin denetim görevini güvenilir bir şekilde yerine getirmesinde esas olan temel ilkelere aittir. Dürüstlük ilkesi doğrultusunda denetçi, açık sözlü, güvenilir, cesaretli, samimi ve gerçekçi olmalıdır.

#### **2) Bağımsızlık**

Bağımsızlık ilkesi gereği, denetçi denetim faaliyetinin başlangıcından, ilgili kanıtların toplanması, finansal tabloların incelenmesi, elde edilen sonuçlarla birlikte oluşturulan raporlama sürecine kadar, tarafsız, baskılardan etkilenmeyen, tamamen kendi görüş ve fikirlerini savunan bir yol izlemelidir.

Denetçi, yürüteceği denetim görevinde bağımsız hareket edeceğini konu edinen yazılı beyan ve taahhüdünü müşterinin denetimden sorumlu komitesine sunmakla yükümlüdür.

Bu anlamda denetçiler (Topçuoğlu, 2012:117);

1) Çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek,

2) Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,

3) Karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, bağımsız denetim kurumu içinde çözümlenemeyen etik sorunlarla ilgili yasal düzenleyici kurumlara (SPK, KGMDSK) başvurmak,

4) Dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek,

5) Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar.

### **3) Tarafsızlık**

Tarafsızlık, bağımsızlık ilkesi ile iç içe bir kavramdır. Denetçinin denetim görevini yürütürken önyargısız davranması, üçüncü şahısların baskılarından etkilenmemesi gerekmektedir.

### **4) Mesleki Yeterlilik ve Özen**

Bağımsız denetçinin sahip olması gereken bir diğer özellik de mesleki yeterliliğe sahip olmasıdır. Mesleki yeterlilik, belli bir eğitim, kurs ve staj sürecini gerektirir.

Denetçi, mesleki yeterlilikle birlikte, gerekli özen ve dikkati en iyi şekilde yerine getirmelidir. Şöyle ki, denetçi görevini icra ederken, titiz davranmalı, ayrıntıları gözden kaçırmadan hareket etmelidir.

## **5) Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı**

Denetçi, mesleğinin getirdiği kurallar doğrultusunda, meslek onuruyla bağdaşmayan faaliyet ve davranışlarda bulunamaz. Denetim kuruluşları ve denetçiler, ticari, sınai ve zirai hiçbir iş yapamaz, ticaret şirketleri yönetim kurulu başkanı, genel müdür vs. gibi görevlerde yer alamazlar.

## **6) Güvenilirlik, Sır Saklama Yükümlülüğü**

Denetçi veya denetim kuruluşları, denetim süreci boyunca denetim konusu şirket ile ilgili elde ettiği her türlü bilgi, belge ve sırrı saklamakla yükümlüdür. Herhangi bir zorunluluk söz konusu olmadıkça denetçi işletme bilgilerini üçüncü şahıslarla paylaşamaz.

## **7) Haksız Rekabet Yasağı**

Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar.

Bir bağımsız denetim kuruluşu, özel bağımsız denetim veya kurul tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez ( SPK, X, 22 Nolu Tebliğ, 2. Kısım, m. 18).

## **8) Mesleki Davranış**

Mesleğe uygun davranış, ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçmak olarak tanımlanabilir.

## 9) Reklam Yasağı

Reklam yasağı kavramı SPK m. 16'da şöyle ifade edilmektedir:

(1) Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.

(2) Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşurler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.

(3) Bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen faaliyetlerde;

a) İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,

b) İşinin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,

c) Abartılmış, hissi, gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,

) Yapılacak iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması,

d) Bağımsız denetim kuruluşunun diğer bağımsız denetim kuruluşları ile karşılaştırılmaması gereklidir.

(4) Yukarıda c bendinde belirtilen aldatma, abartma ve yanıltma, objektif esaslara dayanmayan veya gerçeğe uymayan bilgi verilmesi, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi hususları da kapsar.

(5) Bu madde hükmü, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetçileri için de geçerlidir.

## 8.8. Denetçi Öğrendiği Sırları Saklamakla Yükümlüdür

Dürüstlük yükümlülüğünün, sadakat ve güven ilişkisinin bir uzantısı olarak denetçi, denetim görevini üstlendiği şirketin ticari sırlarını saklamak zorundadır.<sup>2</sup>

Denetçi, denetim faaliyetinde bulunduğu sürece şirkete ait sır olarak ifade edilen bir çok bilgiye ulaşır. Denetçi ulaştığı bu tür sırları saklamakla yükümlüdür. Şöyle ki, elde ettiği sırlardan kendisi, üçüncü şahıslar hiçbir menfaat sağlayamaz. Sır saklama yükümlülüğünün ihlali durumunda şirket ihlal sonucunda uğradığı zararın tazminini talep edecektir.

Denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu TTK' nın 404. maddesi 1 ve 2. fıkrasında aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

(1) Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

(2) Birinci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirası'na, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirası'na kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması halinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.

Denetçinin şirkete ait sırları açıklayabileceği/açıklamak zorunda olduğu haller (Tandoğan, 2010:454);

<sup>2</sup> Sır saklama yükümlülüğünün, karşılıklı güven ilişkisinin ve sadakat borcunun bir sonucu olarak doğduğu kabul edilir. Tandoğan, Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri, Cilt 2, s.450



1) Şirketin, sırrının açıklanması hususunda rızası varsa denetçi sırrı açıklamaya yetkili kabul edileceğinden herhangi bir sorumluluğu bulunmayacaktır.

2) Kanunlarda yer alan açıklık ilkesi uyarınca resmi sicillerde, bilançolarda, faaliyet raporlarında yer alan, yayımlanan, kamuya açıklanan veya kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde duyurulan bilgilerin açıklanması sır saklama borcunun ihlali kapsamına girmez.

3) Kimi hallerde yetkili mercilere sırrın açıklanması gerekebilir. Özel denetçi, mahkemenin tespit ettiği denetim amacı ve konusu çerçevesinde zorunlu ise şirket sırlarını açıklayabilir.

4) KGMDSK'nın kalite güvence sistemi incelemeleri çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı gizlilik ve sır saklama hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar (660 sayılı KHK, m.25/6).

5) Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı, kanun kapsamına giren sırların, sahiplerini ve bu sırları ellerinde bulunduranları ve mahkemelere ve Cumhuriyet başsavcılıklarına sır kapsamındaki bilgi ve belgeleri vermekle yükümlü tutmaktadır.

6) Bağımsız denetim standartları, ilke ve kuralları ile meslek ahlaki gereği yapılması zorunlu açıklamalar sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz (SPK, X, 22 No' lu Tebliğ, 2. Kısım, m. 17/2.a).

7) Adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi yasak kapsamına girmeyecektir (SPK, X, 22 No' lu Tebliğ, 2. Kısım, m.17/3).

8) Denetimin icrası veya denetçinin haklı menfaatleri gerektirdiği ölçüde ve yetkili makamlar önünde sırrın açıklanması, yükümlülüğün ihlali olarak kabul edilmemelidir.

### **8.9. Şirket ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları ( Yorum Davası)**

Şirket ile denetçi arasında "şirketin ve topluluğun yıl sonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan" görüş ayrılıkları hakkında, şirketin yönetim kurulu ya da denetçi, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesine müracaat edecektir. Mahkeme de bu talep üzerine, dosya üzerinden değerlendirmesini yaparak kararını verecektir (Altaş, 2017:22).

Denetçinin doğru olmayan bir yorumu sonucu olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma raporu yazması durumunda ağır sonuçlar ortaya çıkacaktır. Denetçinin yanlış yorumu ile söz konusu ağır sonuçların doğmasına engel olunması amacıyla TTK. m. 405 hükmü, görüş ayrılıklarında mahkemeye başvurma yetkisini, hem yönetim kuruluna hem de denetçiye tanımıştır (Topçuoğlu, 2012:131).

Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıklarında açılan davanın bütün giderleri şirket tarafından karşılanacaktır.

### **8.10. Risk Denetimine İlişkin Değerlendirmelerde Bulunmak**

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür.

Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikeleri işaret eder, çareleri gösterir (TTK. m. 378/1, 2).

### **8.11. Genel Kurul Toplantılarına Katılmak ve Görüş Bildirmek**

TTK. m. 407/2'ye göre denetçi genel kurulda hazır bulunmalıdır. Denetçi genel kurulda görüş bildirebilir. Bu kanun hükmünün amacı pay sahiplerinin yönetim ve denetime ilişkin sorularının cevaplanmasını sağlamaktır (Toroslu, 2015:455).

Şirketin pay sahipleri genel kurulda, yönetim kurulundan, denetçilerden bilgi almak isteyebilirler. Bu doğrultuda denetçi gerekli bilgileri vermekle yükümlüdür.

### **8.12. Çalışma Kağıtlarını Tutmak ve Saklamak**

Denetçinin izlediği denetim yöntem ve teknikleri, uyguladığı denetim testlerini, topladığı bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelere çalışma kağıdı denilmektedir (Çalışma Kağıtlar Nedir?, Anonim, b.t.).

Çalışma kağıtları denetim süresi boyunca devam eder ve denetçi bağımsız denetim raporunu hazırladıktan sonra çalışma kağıtlarını da bir araya getirerek bağımsız denetim dosyasını tamamlar.

Çalışma kağıtlarının faydalarına değinmek gerekirse (Uyar, b.t.);

-Uygulanan denetim işlemleri ve ulaşılan sonuçları belgelendirir,

-Bağımsız denetim kalitesini artırır,

-İç kontrol sisteminin etkinliğinin test edilmesine yardımcı olur,

-Aynı işletmenin gelecek dönemlerdeki denetimlerinde kılavuz görevi görür,

-Denetim görüşünün oluşturulmasına ve denetim raporunun hazırlanmasına temel teşkil eder,

-Herhangi bir dava durumunda denetçiye savunma aracı olarak yardımcı olur.

Çalışma kağıtları, bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren en az 10 yıl süreyle saklanmalıdır.

### **8.13. Denetim Sözleşmesinin Feshi Durumunda Genel Kurula Rapor Sunmak**

Denetim sözleşmesinin feshi iki şekilde ortaya çıkmaktadır: Haklı sebep varlığı ve görevden alınma davasının açılması.

Görevden alınma davası açılmışsa, denetçinin sözleşmeyi feshetmesi için davanın sonuçlanmasını beklemesine gerek yoktur. Haklı sebepler ise çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi, denetçinin görevini yerine getirmesinin engellenmesinden doğabilir (Toroslu, 2015:406).

Denetim sözleşmesini fesheden denetçi, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür (TTK, m. 399/8).

### **8.14. Bağımsız Denetçilere Getirilen Sınırlamalar**

TTK'nın 400'üncü maddesinin üçüncü fıkrası "denetçi denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu yavru şirketi aracılığıyla yapamaz" denilmektedir.

Yukarıda yer verilen ilgili maddede denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi hizmeti verebileceği ifadesinin "bağımsız denetçi" anlayışıyla çeliştiğinin kanaatindeyiz. Böyle bir durumda denetçinin söz konusu şirkete vergi denetimi ve vergi danışmanlığı hizmetinin yanı sıra aynı zamanda şirket denetimini üstlenmesi çelişkilere sebep olabilecek, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığını tehlikeye düşürebilecektir.

Ayrıca bağımsız denetçilere getirilen sınırlamalara ilişkin TTK'nın 400. maddesinin ikinci fıkrasının ilk halinde, bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçinin, yedi yıl arka arkaya şirket denetimini üstlenmesi durumunda, o denetçinin en az iki yıl için denetim yapmaması öngörülmüşken, 26/06/2012 sayılı ve 6335 sayılı kanunla yapılan

değişiklikle birlikte ilgili süre 2 yıldan 3 yıla çıkarılmış ve süre sınırlaması bağımsız denetçi ile bağımsız denetim kuruluşunu da kapsayacak şekilde değiştirilmiştir.

## **9. ANONİM ŞİRKET, GÖREV VE YETKİLERİ**

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir (TTK m.329).

Anonim şirketler kanunen yasak edilmeyen her türlü iktisadi ve ticari konuyu gerçekleştirmek amacıyla kurulabilir. Ana sözleşmede şirket konusu açıkça gösterilmelidir.

Anonim şirket, tüzel kişi tacir olmasının bir sonucu olarak, bir ticaret unvanı altında kurulmak ve bu ticaret unvanını ticaret siciline tescil ettirmek zorundadır. Söz konusu ticaret unvanı iş konusu ile ilgili olmalıdır.

Anonim şirketler borçlarından dolayı sadece malvarlığı ile sorumludurlar. Şirket üçüncü şahıslara karşı malvarlığı ile sınırlı sorumludur. Yani şirket borçlarından dolayı sermayesi ile sorumlu değil, tüm aktif değerlerinin toplamı ile sorumludur. Ortakların sorumluluğu sadece sermaye koyma borcundan ibarettir.

### **9.1. Anonim Şirketin Organları**

Anonim şirkette zorunlu olarak oluşturulması gereken organlar; Genel Kurul ve Yönetim Kurulu'dur.

#### **9.1.1. Genel Kurul**

Genel kurul TTK'nın 407 ve diğer maddelerinde düzenlenmiştir. Genel kurul şirketin tüm pay sahiplerinin katılımıyla oluşan, tek ortaklı şirket hariç kurul niteliğine sahip bir karar organıdır. Genel kurul pay sahiplerinin temel idari hakkı olan oy hakkının kullanıldığı organdır. Ortakların oy haklarını genel kurul dışında kullanmaları mümkün değildir. Bu sebeple ortakların veya bunlar

adına temsilcilerinin genel kurulda bizzat bulunmaları (veya online katılmaları) ve oy haklarını kullanmaları zorunludur.

Pay sahipleri veya temsilcilerinin katılımı ile yılda en az bir defa ve gerektiğinde toplanan bir organ olup ortaklığın birçok konudaki kararları genel kurulda alınır. Aldığı kararlar, toplantıya katılsın katılmasın tüm ortakları, organları ve ortaklığı bağlar. Genel kurul yürütme değil, karar organı olduğu için sorumluluğu da yoktur. Genel kurulda alınan kararların uygulanması yönetim kuruluna ait olduğu için sorumlulukta yönetim kurulunun üzerindedir. Bu nedenle yönetim kuruluna genel kurul kararlarına karşı iptal davası açma imkanı tanınmıştır (Toroslu, 2015:48).

#### **9.1.1.1. Genel Kurulun Devredilemez Görev ve Yetkileri**

Çeşitli hükümlerde öngörülmüş bulunan devredilemez görevler ve yetkiler saklı kalmak üzere, genel kurula ait aşağıdaki görev ve yetkiler devredilemez (TTK m.408/2):

a) Esas sözleşmenin değiştirilmesi,

b) Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları,

c) Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi,

d) Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kar üzerinde tasarrufa, kar payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kara katılması dahil, kullanılmasına dair kararların alınması,

e) Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi,

f) Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı.

### **9.1.2. Yönetim Kurulu**

Yönetim kurulu, TTK'da anonim şirketin genel kurul ve yönetim kurulu olarak belirlenmiş iki zorunlu organından biridir. Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil edilir. Yönetim kurulu bir veya birden çok kişiden oluşabilir. Yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilir.

#### **9.1.2.1. Yönetim Kurulu'nun Devredilemez Görev Ve Yetkileri**

Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri şunlardır (TTK, m.375/1):

- a) Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi,
- b) Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi,
- c) Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama 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 yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi,
- f) Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere 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.

Yönetim kurulu tarafından alınan kararlar şirketi, alacaklıları veya pay sahiplerini zarara uğratabilir. Yönetim kurulu üyeleri, kusurlu fiilleri ile vermiş oldukları zararlardan sorumludur. Yönetim kurulu üyelerinin kusurları ile şirkete vermiş oldukları zararların istenebilmesi mümkündür.

Zararların tazmini için açılacak davalarda, dava açma hakkı şirkete, ortaklara ve şirket alacaklılarına verilmiştir. Dava; kusurun varlığı ve zararın meydana gelmiş olması koşullarına bağlanmıştır. Açılacak davalar sonucunda kararlaştırılacak olan tazminatlar şirkete ödenir.





### 3.BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HAK VE SORUMLULUĞU

#### 1.BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HAKLARI

##### 1.1. Ücret ve Masrafları İsteme Hakkı

Denetçi denetim süreci boyunca ortaya çıkan masrafları ve bağımsız denetçi sıfatıyla yürüttüğü faaliyetlerden dolayı hak ettiği ücreti isteme hakkına sahiptir.

Denetçi ile denetlenecek şirket arasında imzalanan bağımsız denetim sözleşmesinde denetçiye ödenecek ücret tarafların karşılıklı istekleri doğrultusunda belirlenecektir. Eğer yapılan sözleşmede ücret kararlaştırılmamış ise asgari olarak KGMDSK'nın belirlediği ücret tarifesi uygulanır.

Denetim ücreti denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.32).

##### 1.2. Tazminat İsteme Hakkı

TTK'ya göre denetçi haklı bir sebebin varlığında ve yönetim kurulunun isteği üzerine mahkeme kararıyla görevden alınabilir.

Haklı bir sebep ortada yok iken görevden alınma davası açılmış ve dava reddedilmişse, denetçi isterse denetim görevine devam eder, isterse de sözleşmeyi fesheder. Bu doğrultuda denetçinin mesleki kariyerini zedeleyici ithamlarla açılmış bir görevden alma davası söz konusu iken, denetçi denetim sözleşmesini feshedip şirketten tazminat isteyebilir.

### **1.3. Şirket Defter ve Kayıtlarını İnceleme Hakkı**

Denetim faaliyetinin esas amacı şirket defter ve belgelerinin incelenerek olumlu veya olumsuz yönde görüş bildirmektir. Bu doğrultuda denetçi, belgeleri incelemek durumundadır.

Denetlenen şirketin, söz konusu defter ve kayıtları isteyen denetçiye, ilgili bilgileri sunmama, talebi reddetme gibi bir hakkı söz konusu değildir. Aksine şirket incelenecek her türlü bilgi ve belgeyi sunmakla ve sağlıklı bir denetim ortamı sağlamakla yükümlüdür.

### **1.4. Bilgi İsteme Hakkı**

Denetçinin, denetim faaliyetinde bulunurken en gerçekçi en doğru denetim raporunu hazırlaması, denetlenen şirketten her türlü bilgiyi isteme hakkından geçmektedir. İstenilen bilgiler, araştırma, inceleme sonucu veya şirketin üretim, pazarlama, planlama, iç kontrol ve diğer bölümlerinde çalışan kişilerle yapılacak görüşmeler sonucu elde edilebilmektedir.

### **1.5. Genel Kurul Toplantılarına Katılma Hakkı**

TTK. m. 407/2 hükmünde denetçinin genel kurul toplantılarına katılmasından söz edilmektedir.

Denetçinin genel kurul toplantısında hazır bulunması durumunda, denetçi gerekli durumlarda kendisini savunabilme hakkına sahip olacak, ayrıca denetim aşamasında uyguladığı işlemlerle ulaştığı sonuçlardan bahsetme imkanı elde etmiş olacaktır.

### **1.6. Görüş Bildirmekten Kaçınma Hakkı**

Denetçinin görüş bildirmekten kaçınma halleri aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir (Topçuoğlu, 2012:143):

-Şirket defterlerinde, denetimin kanuna, TMDS'ye, esas sözleşme hükümlerine uygun bir şekilde yapılması ve sonuçlandırılmasına imkan vermeyecek ölçüde belirsizliklerin bulunması,

-İç kontrol ve muhasebe sisteminin yeterli olmaması,

-İşletmenin sürekliliği ilkesini tehlikeye sokacak nitelikte ve yakın zamanda doğması muhtemel önemli belirsizlik ve riskler olması,

-Bilanço tarihinden sonra birleşme, devir veya tasfiye gibi sebeplerle finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin ilkelerin geçerliliğini yitirmesi,

-Denetçi ile şirket arasında uygulanacak muhasebe ve finansal tablo düzenleme ilkeleri veya politikası konularında görüş ayrılığının bulunması,

-Önemli yanlışlıklarla ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplanamaması,

-Çalışma alanının sınırlandırılması,

-Önceki döneme ait finansal tablolar için şartlı görüş veya olumsuz görüş verilmesine ya da görüş bildirmekten kaçınılmasına yol açan gerekçelerin cari dönem finansal tabloları hakkında da geçerliliğini ve önemini koruyor olması, (TTK. m. 403/4; SPK, X 22 nolu teb., 17. kısım, m. 5/4).

### **1.7. Denetçinin Sözleşmeyi Fesih Hakkı**

Denetçi haklı sebeplerin varlığında ve kendisine karşı görevden alınma davası açılması durumunda, sözleşmeyi feshetme hakkına sahiptir. Burada haklı sebep sayılmayan durumlara değinmekte fayda vardır. Şöyle ki, denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermektan kaçınma hali haklı sebep olarak sayılmayacaktır.

Denetçi kendisine karşı açılan görevden alınma davasının sonucunu beklemeden de sözleşmeyi feshedebilir. Görevden alınma davası reddedilirse denetçi isterse denetim görevine devam edebilir, isterse de denetim

sözleşmesini feshedebilir. Ayrıca görevden alma davasında gösterilen gerekçeler doğrultusunda şirkete karşı tazminat davası da açabilmektedir.

Denetim sözleşmesinin denetçi tarafından feshinin yukarıda bahsedilen durumlarla sınırlandırılması, denetçinin keyfi hareket etmesine engel olmak amaçlıdır.

## **2.BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU**

### **2.1. Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**

Denetçi, denetim faaliyetlerini KGMSK tarafından yayımlanan, TMDS'ye, genel muhasebe ilkelerine uygun olarak yerine getirmek durumundadır.

TTK. m. 554 hükmüne göre, "şirketin ve şirketler topluluğunun yıl sonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu olurlar."

Denetçiye yönelik yukarıda bahsedilen sorumluluk ilkesi hukuki ve cezai sorumluluk olarak iki açıdan incelenecektir.

### **2.2.Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu**

Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğunun temeli, müşteri işletme ve üçüncü şahıslarla olan ilişkileri çerçevesinde incelenecektir.

#### **2.2.1. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu**

Sır kavramı; genel anlamıyla kimseye söylenmemesi, gizli tutulması gereken şey olarak ifade edilebilir.

Ticari sır ise; bir ticari işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi halinde zarar görme

ihtimali bulunan ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken, ekonomik hayattaki başarı verimliliği için büyük önemi bulunan her türlü bilgi ve belge olarak tanımlanabilir.

Bir bilginin sır olarak kabul edilmesi için dört unsuru taşıması gerekmektedir (Arı, 2012:44). Bunlar;

- Bilginin gizli olması,
- Şirketin gizli tutma iradesi,
- Şirketin haklı menfaatinin bulunması ve
- Bilginin iş ve işletme ile ilgili olmasıdır.

Denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu TTK. m.404'te düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre; denetçi ve özel denetçi bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişinin birden fazla olması durumunda ise, sorumluluk müteselsil olacaktır.

Denetleme faaliyeti esnasında öğrenilen her türlü bilgi "sır" olarak ifade edilir. Denetçinin sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumluluğu "sırrın kullanılması" ile meydana gelir. Burada sırrın kullanılması ile üçüncü kişilere aktarma ifade edilmek istenmiştir. Denetçinin sorumlu olması için sırrın kullanımı sonucunda bir menfaat/yarar elde etmiş olması şart değildir.

TTK'nın 404. maddesi gereği; denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılması ve denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarının saklanması yükümlerinin yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verecekleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirası'na, pay

senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirası'na kadar tazminata hükmedilebilecektir.

Denetçi yaptığı işin niteliği gereği, görevini icra ettiği esnada denetimini üstlendiği şirketin pek çok gizli bilgisine ulaşır. Şimdiye kadar yapılan açıklamalar dahilinde denetçinin sır olarak kabul edilen her türlü bilgi ve belgeyi saklamakla yükümlü olduğu anlaşılmaktadır. Ancak bu durumun istisnaları mevcuttur. Şöyle ki bazı durumlarda denetçi öğrendiği bilgileri açıklayabilir, hatta bazı durumlarda denetçinin açıklama yapması zorunlu hale getirilmiştir (Arı, 2012:75).

#### **2.2.1.1. Sırrın İzinle Açıklanması**

Şirket kendisine ait bir sırrın açıklanmasına izin verebilirken, doğrudan kendisi de açıklama yapabilmektedir. Şirketin vereceği izin yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilmektedir. Sırrın izinle kullanılması denetçi sorumluluğunu ortadan kaldıracaktır.

#### **2.2.1.2. Saklama Yükümlülüğü Kapsamında Olmayan Bilgiler**

Kamunun menfaati doğrultusunda şirkete ait bir bilginin açıklanması gerekebilir. Denetçinin sır saklama yükümlülüğünün yanı sıra bir de kamuya açıklama yapma yükümlülüğü mevcuttur. Denetçi denetim faaliyetini kamu adına da yürüttüğünden, şirket tablolarının raporlarının açıklanması gerekebilir. Bunların açıklanması yasal bir zorunluluk teşkil etmektedir.

Sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumluluğun zamanaşımı süresi TTK. m.404/5'e göre 5 yıllık süreye tabidir. Süre, denetçinin denetim görevinin sonunda sunduğu rapor tarihinden itibaren başlamaktadır.

#### **2.2.2. Denetim Görevinin Gereği Gibi Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk**

Denetçinin denetim faaliyetinin gereği gibi yerine getirmemesi, hem sözleşmeye aykırılık hem de haksız fiil meydana getirir (Topçuoğlu, 2012:165).

Denetim faaliyeti esnasında, herhangi bir zarara uğrayan şirket sözleşmeye aykırılık hükmüne ya da haksız fiil hükümlerine dayanarak sorumluluk davası açabilecektir.

Denetim faaliyetinin sonucu olarak ortaya çıkan zararın tazmini için sözleşmeye aykırılık ya da haksız fiilden birine dayanmak gerekir. Şirket zararı iki ayrı esasa dayanarak tazmin ettiremez.

TTK. m.554, zarardan etkilenen pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına da tazminat davası açma hakkı tanımıştır. Ancak pay sahiplerinin aksine alacaklıların şirket zararlarını dava etme hakkı şirketin iflası ile sınırlandırılmıştır (TTK. m. 556).

#### **2.2.2.1. Sözleşmeye Aykırılıktan Doğan Sorumluluk ve Şartları**

Denetçi, şirket ile aralarında oluşturdukları sözleşme hükümlerine aykırı davranır ya da hükümleri gereği gibi yerine getirmez ise, sözleşmeye aykırılıktan denetçinin sorumluluğu ortaya çıkar.

Denetim sözleşmesini ihlal eden denetçi yol açtığı zarardan dolayı şirkete, pay sahiplerine, alacaklılara ve diğer üçüncü şahıslara karşı sorumludur.

Denetçi sorumluluğunun şartlarına değinecek olursak, öncelikle denetçi sözleşmeye aykırı davranmalıdır. İkinci şart olarak ise denetçi kusurlu olmalıdır.

#### **Kusur Kavramı**

Kusur, sorumluluğun temelini oluştururken bir yandan da tazminatın miktarını belirler.

Sözleşmeye aykırılık bilerek ve isteyerek yapılıyorsa kasttan, gerekli özen ve dikkatin gösterilmemesinden kaynaklanıyorsa ihmalden söz edilir.

## **Kusursuzluğun İspat Edilmesi**

Denetçi, kanuna, TMDS' ye, sözleşmeye uygun hareket ettiğini ancak hileli işlemler nedeni ile yanlış olduğunu ispat ederse sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Yine denetçi, denetim sürecini, ulaşılan sonuçları yeterli denetim kanıtlarına dayandırdığı sürece sorumluluktan kurtulacaktır. Denetçi, olağanüstü halden ve mücbir sebepten dolayı görevini yerine getirememişse ve de denetim görevinin layıkıyla yerine getirilememesi yetkili kişilerin tutumundan kaynaklanıyorsa denetçinin sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

### **2.2.2.2. Haksız Fiil Sorumluluğu ve Şartları**

Denetçinin, denetim sözleşmesi ile üstlenmiş olduğu denetim görev ve yetkisini gereği gibi yerine getirmemesinden dolayı şirkete zarar vermesi aynı zamanda haksız fiil olarak da kabul edilecektir (Topçuoğlu, 2012:117).

Şirket iflas halindeyken, maruz kaldığı zararlardan dolayı sorumluluk davasını iflas idaresi açar, ancak iflas idaresi dava açmaz ise pay sahipleri ve şirket alacaklıları sorumluluk davası açabilecektir (TTK. m. 556).

Sorumluluğun şartlarını inceleyecek olursak;

-Denetçi, denetim sürecinde hukuka aykırı davranmış olmalı. Bu maddeden kastedilen denetçinin kanuna, sözleşmeye, TMDS ve KGMDSK' ya aykırı hareket etmesidir.

-Denetçinin sorumluluğundan söz edilmesi için kusur şartı gerekir. Kusur ise kast ve ihmal sonucu meydana gelir. Kast, denetçinin bilerek ve isteyerek hukuka aykırı davranışta bulunmasıdır. İhmal ise gerekli özen ve dikkatin gösterilmemesinden doğan sorumluluk olarak ele alınabilir.

-Diğer bir şart ise şirket yapılan denetim faaliyeti sonucunda zarar görmüş olmalıdır.

-Denetçinin hukuka aykırı davranışı ile şirketin uğradığı zarar arasında uygun illiyet bağı söz konusu olmalıdır.



### 2.2.3. Tazminat Sorumluluğu

Denetçinin, görevini yerine getirirken, kusurlu davranmasından dolayı, şirketin, alacaklıların ve pay sahiplerinin uğradığı zararı üstlenmesi tazminat sorumluluğu olarak ifade edilir.

Sorumlu olanlara karşı tazminat isteme hakkı davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar (TTK m. 560).

Denetçinin tazminat sorumluluğuna tabi olması için;

-Denetçi, denetim görevini olması gerektiği şekilde yerine getirmemiş olmalı,

-Denetçinin görevini gereği gibi yerine getirmemesinden dolayı şirket, pay sahipleri ve alacaklılar zarar görmüş olmalıdır. Yani denetçinin görevini gereği gibi yerine getirmemesi ile zarar arasında uygun illiyet bağı söz konusu olmalıdır.

-Zarara uğrayan şirket, pay sahipleri ve alacaklılar meydana gelen zararın tazmini için dava açarak tazminat talebinde bulunmalıdırlar. Aksi takdirde ilgili kişi ve kişiler tazminat talebi için dava açmaz ise, tazminat sorumluluğundan söz edilemez.

Yukarıda değinilen unsurları ayrıntılı şekilde açıklamak yararlı olacaktır.

Denetçinin tazminat yükümlülüğünden bahsedilebilmesi için, TTK. m. 554'te şöyle denilmektedir: "Denetçiler, kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem de pay sahipleri ve alacaklılara karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar."

İlgili hükümden de anlaşılacağı üzere denetçinin tazminat yükümlülüğünün doğması için öncelikle oluşan zararın hukuka aykırı bir fiil

nedeniyle meydana gelmiş olması gerekir. Buna uygun illiyet bağı denilmektedir. Yani zarar ile zarara neden olan olay arasında sebep sonuç ilişkisi olmalıdır.

## **2.2.4. Sorumluluk Davasının Tarafları**

### **2.2.4.1. Davacı Taraf**

#### **1) Şirket**

Dava açma yetkisi denetlenen şirkete aittir. Sorumluluk davasını, şirket adına, yönetim kurulu açacaktır. Şirketin zararının tazminini isteyebileceği zamanaşımı süresi, zararın ve sorumlunun öğrenildiği tarihten itibaren iki ve zararın meydana geldiği günden itibaren beş yıldır.

#### **2) Yönetim Kurulu**

Yönetim kurulu, denetçinin yol açtığı zarardan dolayı zarara uğrayan şirket adına yönetim ve temsil organı sıfatıyla sorumluluk davası açabilecek ve talep edebilecektir.

#### **3) Pay Sahipleri**

Şirketin dava açmaması ihtimaline karşılık pay sahipleri dava açabilmektedir. TTK. m.555 hükmüne göre; şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Pay sahipleri tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilir.

Pay sahipleri TTK. m.555'e dayanarak sözleşmeye aykırılık veya haksız fiil esaslarına dayanarak dava açar. Pay sahiplerinin dava açma hakkı şirketin dava açma hakkından bağımsızdır.

#### **4) İflas İdaresi**

İflas idaresinin dava açma hakkı, şirketin iflası durumunda ortaya çıkar. İflas eden bir şirketin, denetçiden kaynaklanan zararın tazminini isteme hakkı öncelikli olarak iflas idaresine aittir. İflas idaresi dava açmadığı takdirde, her pay sahibi veya şirket alacaklıları ilgili davayı açabileceklerdir.

## **5) Alacaklılar**

Alacaklılar pay sahiplerinden farklı olarak şirketten bağımsız dava açma hakkına sahip değildir. İflasa tabi olan bir şirkette denetçiye karşı dava açma hakkını iflas idaresi kullanmışsa alacaklıların dava açma hakkı söz konusu değildir.

İflas idaresi söz konusu davayı açmaz ise pay sahipleri ve alacaklılar dava açma hakkına sahiptir. Dava sonucunda elde edilen hasıla İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre önce dava açan alacaklıların alacaklarının ödenmesine tahsis olunur, bakiye, sermaye payları oranında davacı pay sahiplerine ödenir. Artan tutar ise iflas masasına verilir (TTK. m. 556/2).

### **2.2.4.2. Davalı Taraf**

#### **1) Bağımsız Denetim Kuruluşu**

Davalı KGMDSK tarafından yetkilendirilen ortakları SMMM veya YMM'lerden oluşan bir bağımsız denetim kuruluşudur. Bağımsız denetim kuruluşu, kusursuzluğunu ispat etmedikçe denetim sonucunda ortaya çıkan zararlardan şirkete, pay sahipleri ve alacaklılara karşı sorumludur.

#### **2) Bağımsız Denetçi**

Bağımsız denetime tabi olan bir şirkette bağımsız denetim görevini üstlenen denetçi, yapılan sözleşme gereği, denetim faaliyetinden kaynaklanan her türlü zararın tazmin edilmesiyle yükümlüdür.

### **2.3. Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumluluğu**

Denetçiyi ilgilendiren cezai sorumluluk halleri şöyle sıralanabilir;

#### **2.3.1. Şirket Sırlarını Açıklama**

Denetçilerin, denetim faaliyeti esnasında öğrendikleri işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmaları sonucunda verilen zarar dolayısıyla her bir denetim için yüz bin Türk Lirası'na, pay senetleri borsa işlem gören şirketler için ise üç yüz bin Türk Lirası'na kadar tazminat hükmü doğmaktadır.

### **2.3.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması**

TTK. m. 562/8'de "549. maddede belirtilen belge ve beyanları (şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması, azaltılması, birleşme, bölünme gibi belge ve beyanlar) sahte olarak düzenleyenler ile ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." denilmektedir.

### **2.3.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunma**

TTK. m. 550'de ifade edildiği şekilde;

-Sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterilmesi,

-Sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığının bilinmesi ve buna onay verilmesi,

durumunda üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası verilmesi söz konusu olmaktadır (TTK. m. 562/9).

Hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesi suçlunun kişiliğine, pişmanlığına, ekonomik durumuna göre belirlenir. Şöyle ki bir gün karşılığı adli para cezası karşılığı yirmi Türk Lirası'ndan az, yüz Türk Lirası'ndan fazla olmayacak şekilde adli para cezası uygulanabilmektedir.

### **2.4. Sorumluluğun Sınırlanması**

Denetçilere yüklenen sorumluluğu düzenleme bakımından çeşitli uygulama seçenekleri mevcuttur (Arı, 2012:176). Bunlardan ilki konuya ilişkin hiçbir düzenlemenin yapılmamasıdır. Bu durumda denetçiler piyasada bir çok dava ile karşılaşabilirken, denetim piyasasına yeni girişlerin azalmasına yol açabilecektir.

İkinci olarak; denetçilerin riski sigorta kapsamına almasıdır ki bu da denetim sürecinde denetçinin üstleneceği bütün riskleri sorumluluk sigortası kapsamı altına alması demektir.

Üçüncü olarak; güvenli limanlar oluşturulması. Bu uygulamada yüksek riskli denetim faaliyetlerinden kaynaklanan sorumluluk kapsam dışı bırakılmaktadır.

Dördüncü ve son uygulama seçeneği ise, denetçilerin sorumluluğunun sınırlanmasıdır. Sorumluluğun sınırlanması doğrultusunda, üst sınır belirleme veya orantılı sorumluluk şeklinde iki temel yöntem uygulanmaktadır.

#### **2.4.1. Sınırlanma Yöntemleri**

##### **1) Üst Sınır Belirleme**

Sorumluluğun sınırlanması açısından uygulanan ilk yöntem üst sınır belirleme yöntemidir. Üst sınır yönteminin sağlıklı işlemesi için denetçinin mali durumuna göre bir üst sınır belirlenmelidir. Aksi takdirde belirlenen üst sınır, büyük denetçi için çok küçük bir tutarı ifade ederken, küçük denetçi için büyük zararlara yol açabilmektedir.

##### **2) Şirket Büyüklüğü**

Sorumluluğun sınırlanmasına ilişkin öngörülen bir ikinci yöntem gere, denetçinin sorumluluğu şirketin büyüklüğüne, sahip olduğu ölçüye göre değişiklik göstermektedir.

##### **3) Denetim Ücretine Dayalı Üst Sınır**

Denetçinin, denetlediği şirketten aldığı ücretin belirli bir oranla çarpılmasıyla bulunan üst sınır, sorumluluğun sınırını oluşturur. Bu yöntemin diğer anlatılan yöntemlere göre daha hakkaniyetli olduğu söylenebilir.

#### **4) Orantılı Sorumluluk**

İlgili sorumluluk yönteminde denetçi söz konusu zararda kusuru olduğu ölçüde sorumlu olacaktır. Müteselsil sorumluluk durumunda denetçi, kusurunun olması veya olmaması dikkate alınmadan ortaya çıkan zararın tümünden sorumlu tutulurken, orantılı sorumlulukta ise denetçi sadece kendi kusuru oranında sorumlu olacaktır.

#### **5) Sorumluluğun Sözleşme ile Sınırlanması**

Şirket ile denetçiler arasında imzalanacak sözleşme gereği denetçinin sorumluluğu sınırlandırılabilir. Denetçi ile sorumluluğu sınırlayan anlaşma yapma yetkisi yönetim kuruluna aittir.

Sorumluluğun, sözleşme ile sınırlandırılması işlemi, denetçiler açısından avantaj sağlarken, yönetim kurulu ise söz konusu olabilecek zararların bir kısmını tazmin edememe gibi bir riskle karşılaşabilir.

#### **2.4.2. Sorumluluğun Sınırlanmasına İlişkin Genel Bir Bakış**

Denetçi sorumluluğu, sır saklama ve denetimin tarafsız ve dürüst bir şekilde yapılmasına ilişkin hükümlere aykırı davranış sergilenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

Denetçi sorumluluğunun sınırlanması TTK. m.404'te verilen zarar sebebiyle her bir denetim için yüz bin Türk Lirası'na, pay senetleri borsada işlem gören şirketler için ise üç yüz bin Türk Lirası'na kadar tazminata hükmedilebilir denilmektedir.

Peki denetçi sorumluluğunun sınırlanabilmesi için öngörülen temel kriter veya kriterler nelerdir?

Denetçi sorumluluğunun sınırlanması ihmalkar davranışlarla sınırlıdır. Şöyle ki denetçinin kasti olarak denetlenen şirket aleyhine davranışta bulunması durumunda sınırlama söz konusu olmayacaktır. Kasıtlı olanlar

bakımından bir üst sınır bulunmazken ihmal nedeniyle oluşan tazminat miktarı bakımından üst sınır mevcut olacaktır.

### **3.BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU VE GÖRÜŞ YAZISI**

#### **3.1. Denetim Raporu**

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler (TTK. m. 404/1).

Denetim raporu ortakların denetim faaliyetleri ve sonuçları hakkındaki bilgilere tam ve doğru bir şekilde ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlanmalıdır. Raporda; yanıltıcı, abartılı ve yanlış kanaat uyandırıcı, gerçeğe aykırı ifadelere de yer verilemez. Raporda mümkün olan en basit kavram ve terimler kullanılmalı, tereddüde neden olabilecek belirsiz ifadelerden kaçınılmalıdır. Teknik terim kullanılması gereken yerlerde, herkesin kolayca anlamasına imkan verecek şekilde açıklamalar yapılmalıdır (Özkorkut, 2013:313).

Denetçi, şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu, yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu ve riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesine ilişkin denetim raporu olmak üzere üç çeşit denetim raporu düzenlemek durumundadır (Toroslu, 2015:417).

#### **3.1.1. Şirketin Finansal Tablolarına İlişkin Denetim Raporu**

TTK. m. 402 gereği yukarıda da değinildiği üzere denetim raporuna ilişkin iki temel zorunluluk mevcuttur. Buna göre; rapor, açıklık ilkesine uymalı ve geçmiş yıllarla karşılaştırmayı içermelidir.

Finansal tablolara ilişkin denetim raporunun "esas bölümü"nde;

-Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı (TTK. m. 402/4),

-Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği (TTK. m. 402/4),

-Finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı (TTK. m. 402/5),

-Finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı (TTK. m. 402/5),

açık bir şekilde belirtilir.

Denetçinin düzenleyeceği denetçi raporunun şekli ve içeriğine ilişkin görüş oluşturma sorumlulukları KGK tarafından yayımlanan 30 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliği ile düzenlenirken ilgili tebliğe göre;

-Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi gerekir.

-Raporda "Bağımsız Denetçi Raporu" başlığı yer almalıdır.

-Raporda "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu" başlıklı bir bölüm yer alır. İlgili bölümde yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğu belirtilir.

-Ayrıca "Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu" başlıklı bir bölüm de yer alır. Burada denetçinin sorumluluğunun, yaptığı denetime dayanarak finansal tablolar hakkında görüş bildirmek olduğu vurgulanır.

-Rapor "Görüş" başlıklı bir bölüm içerir.

### **3.1.2. Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyetlerine İlişkin Denetim Raporu**

TTK. m. 402/2'de ifade edildiği üzere denetçi, finansal tabloların denetiminden ayrı olarak, şirketin yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemelerini, finansal



tablolar ile tutarlılık ve gerçeğe uygunluk açısından değerlendirecek ve sonucunu ayrı bir rapora bağlayacaktır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, denetçinin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetimi ayrı bir rapora bağlanacaktır. Bunun asıl nedeni, denetçinin kural olarak, yıllık faaliyet raporunu denetlememesi, denetleyebilecek olan olanaklara sahip bulunmamasıdır (Toroslu, 2015:420).

### **3.1.3. Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Sistemi ve Komitesine İlişkin Denetim Raporu**

TTK. m. 398/4'te; "denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378. maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporu ile birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir." şeklindeki ifadeye yer verilmiştir.

İlgili maddede söz konusu edilen TTK'nın 378.maddesi "riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi"dir.

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin yönetim kurulu, şirketin devamlılığını gelişmesini etkileyebilecek türden risklerin erken teşhis edilmesi ve buna yönelik önlemlerin alınması amacıyla uzman bir komite kurmak zorunda olacaktır. Diğer şirketlerde ise, ilgili komitenin kurulması denetçinin gerekli görmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.

Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesi iki ayda bir yönetim kuruluna rapor vererek, varsa tehlikeleri ve bu tehlikelere yönelik alınabilecek çareleri gösterecektir.

İster pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde olduğu üzere zorunlu olarak kurulmuş olsun, isterse de şirket denetçisinin gerekli görmesi halinde

sonradan kurulsun, riskin erken teşhisi sistemine ve komitesine sahip olan şirketlerde, finansal tablolar ile yönetim kurulu faaliyetlerine ilişkin denetim raporlarından ayrı olarak denetçi riskin erken teşhisi ve yönetimine ilişkin bir sistem kurulup kurulmadığını, kurulmuşsa bu sistemin yapısını, uygulamalarını ve riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin raporunun denetlenmesine ilişkin değerlendirmelerini açıklayan bir rapor düzenleyecektir (Altaş, 2017:212).

Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslar, KGK tarafından belirlenmiştir. (Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslar, 18 Mart 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) Bunlar genel olarak şöyle ifade edilmiştir;

-İlgili denetimde denetimin amacı, TTK'nın 378.maddesi uyarınca riskin erken saptanması sistemi ve komitesini kurması gereken şirketlerde, söz konusu sistem ve komitenin anılan madde çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında denetim yapmaktır.

-Riskin erken saptanması komitesi tarafından risklere karşı gösterilen çarelerin yerindeliği ve riskler karşısında yönetim tarafından yapılan uygulamalar denetimin kapsamında değildir.

-Denetçi, şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinin TTK'nın 378.maddesindeki gereklilikleri karşılamak için yeterli olup olmadığını değerlendirir.

-Denetçi ilgili denetim çerçevesinde, finansal tabloların bağımsız denetimi ve yaptığı bu denetim sırasında edindiği bilgilere dayanarak farkına vardığı önemli risklerin sistem tarafından teşhis edilip edilmediğini dikkate alır.

-Şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetleri, denetlenen yıl boyunca sürekli olarak uygulanıp uygulanmadıkları açısından incelenir.

-TTK'nın 378. maddesi uyarınca yönetim tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinde eksiklik bulunmasının, finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi görüşü üzerinde etkisi yoktur.

### **3.2. Bağımsız Denetim Sonucunun Görüş Yazısı ile İfade Edilmesi**

TTK m.403'e göre "Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir." denilmektedir. Yine aynı maddenin 2.fıkrasında "Görüş Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır." denilmektedir.

Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi tarafından yapılan denetim sonucunda düzenlenecek görüş yazısı üç türlü olabilecektir. Bunlar;

- Olumlu Görüş yazısı,
- Sınırlı Olumlu Görüş yazısı,
- Olumsuz Görüş yazısı.

TTK'da ve bağımsız denetim standartlarında denetçiye, belli durumların varlığında, görüş vermekten kaçınma imkanı da verilmiştir.

Sözü edilen görüş yazıları aşağıda sırasıyla detaylı bir şekilde incelenecektir.

#### **3.2.1. Olumlu Görüş Yazısı**

Denetçi olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını, denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir (TTK. m. 403/1).

Finansal tablolarla ilgili yapılan değerlendirme sonucunda denetçi, yeterli açıklamaların yapıldığı kanaatine ulaşırsa olumlu görüş bildirir. Ancak çeşitli belirsizliklerin mevcut olması ve bu belirsizliklerin denetçinin kanaatini etkilemeyecek düzeyde olması durumunda, ilgili konulara finansal tabloların ekindeki dipnotta yer verilir.

Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde denetçinin, finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığına ilişkin ayrıntılı değerlendirme yapması, finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğini gösteren yeterli ve uygun denetim kanıtına sahip olması şarttır (Topçuoğlu, 2012:151).

Söz konusu süreçte;

-Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının finansal raporlama standartlarına ve mevcut koşullara uygunluğu,

-Mevcut koşullar çerçevesinde şirket yönetimince yapılan muhasebe tahminlerinin makul olması,

-Muhasebe politikaları dahil finansal tablolarda sunulan tüm bilgilerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması,

-Finansal tablo bilgilerinin finansal tablo kullanıcılarına önemli işlem ve olayların etkilerini anlayabilme imkanı tanıyabilecek içerikte olması,

hususları dikkate alınacaktır (SPK, X, 22 Nolu Tebliğ, 28. Kısım, Madde 5/2).

### **3.2.2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı**

Sınırlı olumlu görüş yazısı esasında olumlu bir yazıdır. Bu görüş yazısı aynı zamanda şartlı görüş yazısı olarak da ifade edilmektedir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve aykırılıkların finansal tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın

konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabilceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir (TTK. m. 403/3).

Türkiye Denetim Standartları Tebliği (Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS-705) Hakkında Tebliğ)'ne göre, denetçi aşağıdaki durumların varlığında sınırlı olumlu görüş verir;

a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu, ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya,

b) Görüşüne dayanak teşkil edebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği, ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.

Sınırlı olumlu görüş yazısında ifade edilen "sır" kavramı ile vurgulanmak istenen, denetçinin kendisini sorumluluktan korumak için koyduğu çekinceler değildir, sonuçlara ne kadar ve ne ölçüde dayanılabileceğinin gösterilmesidir.

### **3.2.3. Olumsuz Görüş Yazısı**

Olumsuz görüş yazısı, şirketin yıl sonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile Kanuna (TTK) veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını ifade eder.

BDS 705, Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ'e göre; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemi ve etkisinin yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verecektir.

TTK'nın 403.maddesinin 5.fikrasının ilk halinde;

-Yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar, şeklinde iken;

-26/06/2012 tarihli ve 6335<sup>3</sup> Sayılı Kanun ile TTK' nın 403. maddesinin beşinci fıkrası;

"olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş ise, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hallerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar."

şeklinde değiştirilmiştir.

Şirket yönetimi açısından yaptırımı ve sonuçları ağır olan bu durumda, denetçinin, ancak büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş yazısı vermesi gerekmektedir.

### **3.2.4. Görüş Vermekten Kaçınma**

Şirket defterlerinde, denetlemenin TTK hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile,

---

<sup>3</sup> 26/06/2012 Tarihli ve 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30 Haziran 2012 Tarihli ve 28339 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Görüş vermekten kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur (TTK. m. 403/4).

Türkiye Denetim Standartları Tebliğine (BDS 705) Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ'e;

-Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş bildirmekten kaçınır.

-Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa görüş vermekten kaçınır.

Olumsuz görüş durumunda olduğu gibi denetçinin görüş vermekten kaçındığı hallerde de, yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırarak, ancak istifa etmeyecektir. Genel kurul yapacağı bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçecektir. Eğer şirket esas sözleşmesinde aksine bir hüküm yok ise genel kurul eski yönetim kurulu üyelerini yeniden seçebilecektir. Seçilen yönetim kurulu da altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlayacak ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır.

### **3.3. Denetçi ile Şirket Arasındaki Görüş Ayrılıkları**

TTK'da şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıklarının mahkeme kararı ile çözüme bağlanması öngörülmektedir.

Şirket ile denetçi arasındaki şirketin ve topluluğun yıl sonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya

uygulanması konusunda doğan g6r6ş ayrılıkları hakkında, y6netim kurulunun veya denetçinin istemi 6zerine Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi dosya 6zerinden karar verir. Karar kesindir (TTK m. 405/1). Dava giderlerinin borçlusunu Şirkettir (TTK m.405/2).

Denetçinin doğru olmayan yorumunu onun sınırlı olumlu g6r6ş, olumsuz g6r6ş veya g6r6ş bildirmekten kaçınma yazısı yazmasına sebep olabilir. Dolayısıyla bu konuda Şirket y6netim kuruluna mahkemeye m6racaat olanağı verilmesi, denetçinin yanlış yorumu ile doğabilecek ağır sonuçların giderilmesi noktasında b6y6k 6nem taşımaktadır (Altaş, 2017:223).

### **3.4. Bağımsız Denetim Raporlarının ve G6r6ş Yazısının İlan Edilmesi**

6102 sayılı TTK'nın ilk halinde; Şirketin finansal tablolarını y6netim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararını, bağımsız denetçinin g6r6ş6n6, T6rkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan ettirme ve Şirketin internet sitesine koyma zorunluluğu bulunmaktaydı.

26/06/2012 tarihli ve 6335 Sayılı Kanun değişikliği ile 6102 Sayılı TTK'nın yukarıda belirtilen y6k6ml6l6kleri ortadan kaldırılmıştır. B6ylece anonim Şirketler, limited Şirketler, sermayesi paylara b6l6nm6ř komandit Şirketler ve Şirketler topluluğundaki ana Şirket; finansal tablolarını, y6netim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararını ve bağımsız denetçinin g6r6ř6 ile genel kurulun buna ilişkin kararını T6rkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan ettirmek ve Şirketin internet sitesine koymak zorunda değildir. Ancak halka açık anonim ortaklıklar Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esas Tebliği gereği; finansal tablolarını, y6netim kurulu yıllık faaliyet raporlarını ve bağımsız denetim raporlarını kamuya ağıklamakla y6k6ml6d6rlere.



## 4.BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETİMİ VE GÖREVİNİN SONA ERMESİ

#### 1.BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GÖREVDEN AYRILMASI VE ALINMASI

Denetçinin, denetim görevini yerine getirmesi, denetçi veya denetim kuruluşu ile denetime tabi şirket arasında yapılan sözleşmeye dayanmaktadır. Denetçi ile denetime tabi şirket arasındaki sözleşmeye daha önceden yer verildiği için burada sadece sözleşmenin dolayısıyla denetim görevinin sona ermesine ilişkin durumlara yer verilecektir.

##### 1.1. Sürenin Sona Ermesi

TTK md.391(1) gereği; "denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin her faaliyet dönemi ve her halde 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 internet sitesinde ilan eder."denilmektedir.

İlgili madde hükmünden de anlaşılacağı üzere; denetçinin görev süresi, sözleşmenin imzalanması ile başlamakta denetim raporunun şirkete (yönetim kuruluna) sunulmasıyla son bulmaktadır. " Denetçinin her faaliyet dönemi ve herhalde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi" ibaresinin gereği olarak bir yıllık sürenin geçmesi ile birlikte denetim görevi de kendiliğinden son bulacaktır. Denetçinin sonraki yıl için seçilmesi için yeniden genel kurul kararı gerekmektedir.

##### 1.2. Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi

TTK'da denetim sözleşmesi açısından sözleşme özgürlüğünün sınırlarının daraltılmış olduğu görülmektedir. Denetçi, TTK açısından tek

tarafli olarak sözleşmeyi feshettiğine dair bir ihbarda bulunamayacağı gibi, görevinden istifa da edemez. Denetçinin denetlenen şirket ile anlaşarak da görevinden ayrılması mümkün değildir. Denetçi ancak denetim sözleşmesini TTK'da öngörölmüş olan bir sebepten dolayı feshedebilir (Özkorkut, 2013:278).

Denetçi denetim sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmış ise feshedilebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirket tarafından sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermektan kaçınma denetim sözleşmesinin feshi için haklı sebep sayılmaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi, yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür. Bu sonuçlar bir rapor haline getirilerek genel kurula verilir (TTK md.399/8).

Yukarıda ifade edildiği üzere denetçinin sözleşmeyi feshetmesi için iki sebep gerekmektedir. İlki haklı bir sebebin varlığı, ikincisi de görevden alınma davasını açılmasıdır. Görevden alınma davası açıldığı takdirde denetçinin sözleşmeyi feshetmesi için davanın sonuçlanmasını beklemesine gerek yoktur. Görevden alma davası reddedilmiş olsa denetçi ister denetim görevine devam eder isterse de görevden ayrılır. Ancak denetçinin kendisiyle çalışmak istemeyen ve bu amaçla görevden alma davası açan şirketle çalışmaya devam etmesi denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine engel teşkil edebilir. Bu doğrultuda kanaatimizce denetçinin sözleşmeyi feshetmesi daha doğru olacaktır.

Denetçinin sözleşmeyi feshetmesinin ikinci koşulu, haklı bir sebebin varlığıdır. TTK m.399/8'de haklı nedenlerin neler olduğu belirtilmemiş, nelerin haklı sebep sayılamayacağı ifade edilmiştir. İlgili kanun maddesinde "görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermektan kaçınma haklı sebep sayılmaz." denilmektedir.

### 1.3. Bağımsız Denetçinin Genel Kurul Tarafından Görevden Alınması

TTK 399/2 gereğince denetçi ancak hakkında haklı nedenle görevden alma ve yeni denetçi atama davası açılmış ve dava sonucunda da mahkeme tarafından yeni bir denetçi atanmışsa görevinden alınabilecektir (Özkorkut, 2013:280). Yani, denetçinin görevden alınması ancak mahkeme kararı ile mümkündür. Yönetim kurulu veya genel kurul yapılan denetim sözleşmesini feshedip kendiliğinden başka bir denetçi atayamaz. Aksine, şirkete sınırsız fesih hakkı tanınmış olsa, denetçi, söz konusu şirket tarafından fesih baskısı altında tutulabilir.

Bir denetçinin görevden alınabilmesi için, yerine yeni denetçinin atanmış olması gerekir; yoksa denetçi önce azledilip daha sonra yerine yenisi atanamaz (Pulaşlı, 2017:509).

Görevden alma davası, şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde açılır. Davayı azınlık (sermayenin 1/10'u, halka açık şirketlerde 1/20'si) veya yönetim kurulu açmalıdır. Azınlığın bu davayı açabilmesi için, genel kurul denetçi seçimine ilişkin kararına olumsuz oy kullanması, bunu tutanağa geçirtmesi ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısından geriye doğru üç aydan beri pay sahipliği sıfatını taşıması gerekir.

Dava, haklı bir nedenin varlığı halinde açılabilir. Nedenin haklı olup olmadığına hakim karar verir. Haklı neden olarak gerekçede, denetçinin kişiliğinden kaynaklanan nedenler gösterilmiştir. Örneğin; mesleki yeterliliğinin olmaması, tarafsız olmaması, itibar kaybı, yeterli donanım/çalışana sahip olmama, denetçinin yeterli zaman ayırmaması vb. Denetçi ile ortaklık arasındaki görüş ayrılıkları ise, ancak somut olayın desteklemesi durumunda haklı neden olarak kabul edilir (Bahtiyar, 2017:265).

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçi seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Bu üç haftalık süre, hak düşürücü süredir. Ancak, üç haftalık süre içerisinde haklı sebep veya sebeplerin ortaya çıkmasının çok zor olacağı genel kabul görmüş

bir ifadedir. Görüşümüze göre de haklı bir sebebin ortaya çıkması belli bir süre gerektirmektedir. Zira üç haftalık süre yeterli görünmemektedir.

#### **1.4. Bağımsız Denetçinin Rotasyonu**

Rotasyon; belli bir süre denetime tabi ortaklığı denetleyen denetçinin, yine belli bir süre için o ortaklığın denetçiliğine ara vermesi yani aynı denetçinin sürekli olarak aynı ortaklığı denetleyememesidir (Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, 2014:459).

Denetçi rotasyonunun temel amacı denetçi bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamaya çalışmaktır.

TTK md.400/2 'de ; "on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez." denilmektedir. Böylelikle denetçinin şirket ile aidiyet ilişkisi kurması önlenebileceği gibi kendisinden sonra başka birinin denetçi olarak atanabilmesi onun daha bağımsız davranmasına katkıda bulunabilir.

Denetçinin zorunlu rotasyonu, bağımsız denetim kuruluşunun kendisi ile ilgili olmayıp denetimi doğrudan yapan denetçinin kendisi ile ilgilidir (Arı, 2012:113).

## **2. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN DENETİMİ**

Bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşları, denetime tabi olan şirketin mali verilerinin doğruluğunu denetlemek ve ulaştığı sonuçlar çerçevesinde bir görüş raporu hazırlamakla yükümlüdür. Peki denetim yapmakla yükümlü olan denetçinin denetimi nasıl ve kim tarafından yapılacaktır.?

### **2.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**

Bakanlar Kurulu, 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanarak, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Kanun Hükmünde

Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması kararlaştırılmıştır. Böylelikle Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen üç kurul, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Denetim Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi Kurulu, yerine tek bir kurum olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur.

Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetlenmesine yetkili kuruluş Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'dur. Söz konusu kurum, uluslararası standartlarla uyumlu TMS'yi oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve faaliyetlerini denetlemekle yükümlüdür (Altaş, 2017:332).

KGMDSK'nın görev ve yetkileri 660 sayılı KHK (Kanun Hükmünde Kararname)'nin 9.maddesinde aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

" \* Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

\* Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

\* Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunun, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

\* Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

\*Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

\* İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

\* Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

\* Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye'de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

\* Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

\*Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

\* Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.

\* Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

\* Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

\* Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.

\* Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.

\* Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.

\* Başkanın önerisi üzerine , Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak.

\* Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.

\* Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

Denetim esnasında, bağımsız denetime ilişkin aykırılıklar tespit edildiği takdirde denetçilere ve denetim kuruluşlarına idari yaptırım uygulanır;

\* Uyarı,

\* Faaliyet iznini askıya alma,

\* Faaliyet izninin iptali. "

Verilen kararlara itiraz edilemez. Ancak mahkemeye başvurulabilir. Alınan karar mahkeme tarafından iptal edilene kadar geçerlidir (Dal ve Çalış, 2013).

Temmuz 2017 tarihli son değişikliklerle birlikte Bağımsız Denetim Yönetmeliği gereğince denetçilere ve denetim kuruluşlarına yönelik idari yaptırımlara aşağıdaki şekilde yer verilmiştir:

### **Uyarı**

**Madde 40-(1)** Denetim kuruluşlarına ve denetçilere;

- a) Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi,
- b) Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,
- c) Kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,
- d) Reklam yasağına uyulmaması,
- e) Haksız rekabette bulunmama hükmüne aykırı hareket edilmesi,
- f) Sürekli eğitim programlarına katılımın sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,
- g) Sözleşme hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- h) Mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,
- ı) Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,
- i) Saklama ve ibraz yükümlülüğüne aykırı hareket edilmesi,



j)Şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,

k) Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,

l) Denetim raporlarının süresi içerisinde tamamlanarak ilgili yerlere teslim edilmemesi,

m) Türk Ticaret Kanunundan kaynaklanan yükümlülöklere aykırı hareket edilmesi,

hallerinde uyarı yaptırımını uygulanmaktadır.

#### **Faaliyet izninin askıya alınması**

**Madde41**-Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır:

a) Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekerrürü ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.

b) TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.

c) Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğler etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.

ç) 11<sup>4</sup>nci maddeye aykırı davranılması.

---

<sup>4</sup> (1) Denetim sadece Kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir.

(2) Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanıyla başlar.

d) Denetlenen işletmeye 22<sup>5</sup> nci maddenin beşinci fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması.

e) Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalara riayet edilmemesi.

f) Denetimlerde, denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranma.

g) Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi

### **Faaliyet izninin iptali**

**Madde 42-(1)** Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir:

a) Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrerrüü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.

b) Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması.

c) Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.

ç) Görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.

d) Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.

---

(3) KAYİK'lerin ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılır.

<sup>5</sup> 22(5) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

e) Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.

(2) ( **Değişik:RG-21/10/2014-29152**) Faaliyet izni birinci fıkranın (c) bendi dışındaki nedenlerle iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar.

(3) Faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mührü, yetki belgesini ve kimliği Kurum tarafından belirlenen süre içerisinde iade ederler. Aksi halde bu eylemi Cumhuriyet Savcılığına bildirilir.

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, denetim faaliyetlerini yerine getirirken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenen standartlara, kurallara uygun davranmakla mükelleftir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılacak inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinleri Kurul tarafından askıya alınacak ya da iptal edilecektir ( 660 s.KHK, m.9/e).

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali de dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır( 660 s.KHK, m.25/f.5).

660 sayılı KHK'ya göre Kurul kararları kesindir. Kurulun düzenleyici ve denetleyici nitelikteki kararlarına karşı açılacak davalar, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülür. Danıştay, Kurul kararlarına karşı yapılan başvuruları acele işlerden sayar ( 660 s.KHK, m.30).

## **2.2. Bağımsız Denetçilerin İnceleme Sonuçlarına Uyma Yükümlülüğü**

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler ( 660 s. KHK, m.25/f.5).

## **2.3. Denetçilerin İnceleme Elemanlarına Bilgi ve Belge Verme Yükümlülüğü**

İnceleme için görevlendirilen kişiler, ilgili rapor, defter, belge ve çalışma kağıtları ile elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil tüm kayıtları ve sair bilgi ihtiva eden vasıtaları incelemeye ve bunların örneklerini almaya, işlem ve hesapları denetlemeye, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya, gerekli tutanakları düzenlemeye yetkilidir. İlgili kişi ve kuruluşlar da istenilen bilgi, belge, defter ve sair vasıtaların örneklerini ibraz etmek, yazılı ve sözlü bilgi vermek ve tutanakları imzalamakla yükümlüdürler. Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı gizlilik ve sır saklama hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemezler ( 660 s.KHK, m. 25/f.6).

Görevli kişiler tarafından istenecek rapor, defter, belge ve çalışma kağıtları ile elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil tüm kayıtların ve sair bilgi ihtiva eden vasıtaların ibraz veya teslim edilmemesi veya gerekli görülen diğer hallerde, Kurumun gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh ceza hakiminden talepte bulunması üzerine, sulh ceza hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi halinde ilgililer nezdinde arama yapılabilir. Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defterler ve belgeler ayrıntılı bir tutanakla tespit olunur ve yerinde incelemenin mümkün olmadığı hallerde muhafaza altına alınarak inceleme yapanın çalıştığı yere sevk edilir. Arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde sonuçlandırılarak bir tutanakla sahibine geri verilir ( 660 s.KHK, m.25/f.7).

## SONUÇ

Günümüz ekonomisinin temel faktörünü oluşturan işletmeler, yürüttükleri faaliyet ve işlemleri bakımından alanında uzman kişilerce incelemeye tabi tutulur. Bu doğrultuda yapılan inceleme işlemi bağımsız denetim faaliyetini ifade ederken, söz konusu incelemeyi yerine getiren uzman kişi ve kişiler ise bağımsız denetçileri ifade etmektedir.

Bağımsız denetim işlemi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilen Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir sıfatını taşıyan kişilerce veya ortakları bu kişilerden oluşan bağımsız denetim kuruluşlarınca yürütülen bir süreçtir.

Bağımsız denetim kavramının Türk Ticaret Kanunu açısından amaçları, kontrol, bilgilendirme ve geçerlilik işlevidir. Bağımsız denetçi olabilmek için, denetçinin SMMM veya YMMM ruhsatına sahip olmasının yanı sıra KGMDSK tarafından yetkilendirilmesi de gerekmektedir. Bağımsız denetçiler, anonim şirket genel kurulu tarafından, mahkeme tarafından ve yönetim kurulu tarafından seçilebilmektedir. Denetçiler, denetim faaliyetini yerine getirirken bağımsız hareket etmeli, denetimi kanuna uygun olarak yapmalıdır, mesleki özen ve dikkatle hareket etmelidir.

Yapılan bu çalışmada, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu bakımından bağımsız denetçi sıfatının uğradığı değişiklikler ele alınmış olup tutarsız veya eksik yönler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla söz konusu çalışmada öncelikle kısaca bağımsız denetçi kavramı tanımlanmış, sonrasında bağımsız denetçinin seçimi, görev ve yetkileri, sorumlulukları, bağımsızlığı ve tarafsızlığı gibi konular detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

6102 sayılı yeni TTK ile yapılan en önemli değişiklik kanaatimizce bağımsız denetçinin şirketin zorunlu bir organı olmaktan çıkarılmasıdır. Şöyle ki, eski TTK'da denetçi şirketin zorunlu organı olarak görev almaktaydı. 6102 sayılı yeni TTK ile yapılan düzenlemelerle birlikte denetçinin şirket organı sıfatı ortadan kaldırılmıştır. Böylelikle denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı güvence altına alınmıştır diyebiliriz. Ancak ülkemizde denetçi bağımsızlığının

nasıl bir süreç olduğu, bu sürecin nasıl işlemedi gerektiği gibi konular tam anlamıyla karşılığını bulamamıştır. Bu nedenle tutarlı bir bağımsız denetçi anlayışımızın olduğu tam olarak söylenemez. Denetim firmaları müşteri işletmeyle yakın çalıştığı ve ücretlerini bu işletmelerden aldığı sürece denetçilerin tam bağımsızlığından söz etmek pek mümkün görünmemektedir.



## KAYNAKÇA

### Kitap

Altaş, S.(2017).Şirket Denetimi.7.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık

Arı, Z.(2012). Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması.  
Ankara: Yetkin Yayınları

Bahtiyar, M.(2017). Ortaklıklar Hukuku.12.Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık

Bilgili,F. Demirkapı,E. (2017). Şirketler Hukuku. 5.Baskı. Bursa: Dora  
Yayıncılık

Özkorkut, K.(2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim  
Şirketlerde Bağımsız Denetim. Ankara : Banka ve Ticaret Hukuku  
Araştırma Enstitüsü

Poroy, R. Tekinalp, Ü. Çamoğlu, E. (2014) Ortaklıklar Hukuku-1. 13.Baskı.  
Vedat Kitapçılık

Pulaşlı, H.(2017). Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar. 5.Baskı. Ankara:  
Adalet Yayınevi

Şener, O.H.(2017). Ortaklıklar Hukuku. 3.Baskı. Seçkin Yayıncılık

Tandoğan, H.(2010) Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri, Cilt:2.  
Vedat Kitapçılık

Tekinalp, Ü.(2015). Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku. 13.Baskı. İstanbul:  
Vedat Kitapçılık

Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat (2014). 6. Baskı. Ankara: Adalet  
Yayınevi

Topçuoğlu, M.(2012). Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetçi ve  
Sorumluluğu. 2.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık

Toroslu, M.V.(2015). Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Anonim Şirketlerde  
Denetim. 1.Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi

### **Bildiri-Makale**

Aydoğan, S. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu  
Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Uşak Üniversitesi

Commission Recommendation of 16 May 2002, Statutory Auditor's İndepence  
in the EU: A set of Fundamental Principles, Official Journal of the  
European Communities, (2002/590/EC)

Köse, Y. Ertan, S. Türkiye'de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin  
Sorumluluğu. Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF



Uzay, Ş. Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

### **Dergiler**

Altaş, S.(2016). Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Giriş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi. İSMMM MO Mali Çözüm

Arslan, Ö.(2016). Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarınca Denetçi Seçilmesi Mümkün Müdür?. İSMMM MO Mali Çözüm

Dal, S. Çalış, Y.E. (2013).Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi. İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi

KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi.18(31): 88-97syf. 2016

Köksal, A. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:14. Sayı:2. 2013

Tepegöz, Ş.M. Türedi,H. (2015). İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi

Yaşar, A. (2015). Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki. Muhasebe ve Finansman Dergisi

## **İnternet Kaynağı**

Bağımsız Denetim Yönetmeliği. [kgk.gov.tr](http://kgk.gov.tr) (10 Ekim 2017)

KGK, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar. ( 2014). [mustafaaydemir.com.tr](http://mustafaaydemir.com.tr)  
(21 Ekim 2017)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X,  
No:22) [spk.gov.tr](http://spk.gov.tr) (27 Aralık 2017)

Uyar, S. Denetimde alışma Kağıtları. [www.kgk.sakarya.edu.tr](http://www.kgk.sakarya.edu.tr). (7 Kasım  
2017)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Genel Gerekçesi. [www.ticaretkanunu.net](http://www.ticaretkanunu.net) (23  
Aralık 2017)

660 sayılı Kanun Hükümünde Kararname

[www.maliye.gov.tr](http://www.maliye.gov.tr)

[www.muhasebeturk.org](http://www.muhasebeturk.org)

[www.muhasebex.com](http://www.muhasebex.com)

[www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)

[www.ticaretkanunu.net](http://www.ticaretkanunu.net)

## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

ADI VE SOYADI : Emine TORUN  
DOĞUM YERİ VE : Malatya / Pütürge  
TARİHİ : 10 / 08 / 1991  
MEDENİ HALİ : Bekar  
E-MAİL : emineee987@gmail.com  
ADRES (EV) : Başak mah. Mevlana Celaladin-i  
Rumi cad. 5.Etap 2.Kısım  
Misstanbul Evleri E1 Blok Daire:5  
Başakşehir / İSTANBUL  
TELEFON (CEP) : 0532 546 90 81

### EĞİTİM DURUMU

1997- 2002 : Arman Polat İlköğretim Okulu / İstanbul  
2002- 2005 : Hürriyet İlköğretim ve Ortaokulu / Kocaali - Adapazarı  
2005- 2009 : Vize Anadolu Lisesi / Vize- Kırklareli  
2010-2014 : İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi- İktisat Bölümü  
2016- 2018 : İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Muhasebe ve Denetim Bölümü

### YABANCI DİL

DIALOGUE Yabancı Dil Kursları- Upper Intermediate

### İŞ TECRÜBESİ

SMMM Stajyeri