



T.C.

**İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE**  
**ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM VE**  
**MUHASEBE UYGULAMALARI**

**İŞLETME ANABİLİM DALI YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**

**Leylanur GÜN**

**Tez Danışmanı**

**Yrd. Doç. Dr. Alaattin FIRAT**

**İstanbul – 2014**

## TEZ TANITIM FORMU

- YAZAR ADI SOYADI** : Leylanur GÜN
- TEZ DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim  
Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Muhasebe  
Uygulamaları
- ENSTİTÜ** : Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANA BİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans Tezi
- TEZİN TARİHİ** : 10.03.2014
- SAYFA SAYISI** : 179
- PROJE DANIŞMANI** : Yrd. Doç .Dr. Alaattin FIRAT
- DİZİN TERİMLERİ** : Türk Ticaret Kanunu, Anonim Şirketler, Bağımsız  
Denetim, Şirketler Muhasebesi.
- TÜRKÇE ÖZET** : Yeni Türk Ticaret Kanunu piyasa disiplini sağlamaya  
yönelik, çağımızın ihtiyaçlarına uygun bir takım yeni  
hükümler içermektedir.
- DAĞITIM LİSTESİ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü.

Leylanur GÜN

T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE  
ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM VE  
MUHASEBE UYGULAMALARI**

**İŞLETME ANABİLİM DALI YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Leylanur GÜN**

**Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Alaattin FIRAT**

**İstanbul – 2014**



## **BEYAN**

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Leylanur GÜN

10.09.2014

## JÜRİ ÜYELERİNİN KABUL VE ONAY SAYFASI ÖRNEĞİ

İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

LEYLANUR GÜN'nün YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE UYGULAMALARI adlı tez çalışması, jürimiz tarafından SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME Ana Bilim dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan Yrd. Doç. Dr. Necati KALKAN

Üye Yrd. Doç. Dr. Erdal ŞEN

Üye Yrd. Doç. Dr. Alaattin FIRAT

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

/ / 2014

Doç. Dr. Ragıp Kutay Karaca

Enstitü Müdürü

## ÖZET

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun 1 Temmuz 2012 yılında yürürlüğe girmesi ile ticari hayat yeniden dizayn edilmiş. Esas itibariyle şeffaflık ve bağımsız denetim üzerine oluşturulan kanun, işletmelerde kurumsal yönetim, şirket ortakları ve hak sahiplerini, yatırımcıları ve kamuoyunu doğru bilgilendirme üzerinde hassasiyetle durmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu piyasa disiplini sağlamaya yönelik, çağımızın ihtiyaçlarına uygun bir takım yeni hükümler içermektedir. Özellikle sermaye şirketleri ile ilgili yenilikler getirilmiştir. Bu yenilikler şirketlerin kuruluşları, sermaye yapıları, şirketlerin yönetimleri, denetimleri, muhasebe uygulamaları gibi birçok alanı kapsamaktadır. Bu çalışmada yeni Türk Ticaret Kanununun sermaye şirketleri ile ilgili getirdiği yenilikler incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türk Ticaret Kanunu, Anonim Şirketler, Bağımsız Denetim, Şirketler Muhasebesi Uygulamaları.

## ABSTRACT

New Turkish Commercial Code No. 6102 entered into force on 1 July 2012 has been redesigned with a commercial life. Essentially created law on transparency and independent oversight, corporate governance in business, corporate partners and rights holders, investors and the public on correct information is caringly. The new Turkish Commercial Code to provide market discipline, suited to the needs of our time contains a number of new provisions. In particular, companies with capital improvements have been made. These innovations establishment of companies, capital structure, management of companies, controls, covers many areas such as accounting practices. In this study, the capital of the new Turkish Commercial Code dealing with companies to bring innovation are examined and evaluated.

Keywords: Turkish Commercial Law, Corporations, Independent Audit, Corporate Accounting Practices.



# İçindekiler

ÖZET .....	I
ABSTRACT .....	II
İÇİNDEKİLER .....	III
KISALTMALAR .....	VII
TABLolar LİSTESİ .....	VIII
ÖN SÖZ .....	IX
GİRİŞ.....	1
<b>BÖLÜMLER</b>	
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b>	
<b>1.1. YENİ TTK KANUNU'NA GÖRE ANONİM ŞİRKETLER .....</b>	<b>3</b>
1.1.1. Anonim Şirket Kavramı.....	3
1.1.1.1. Anonim Şirketlerin Temel İlkeleri.....	4
1.1.1.2. Anonim Şirketlerin Tarihsel Gelişimi .....	8
1.1.1.3. Anonim Şirketlerin Tasnifi.....	10
1.1.2. Anonim Şirketlerin Unsurları ve Özellikleri .....	11
<b>1.2. ANONİM ŞİRKETLERDE KURULUŞ İŞLEMLERİ .....</b>	<b>13</b>
1.2.1. Kuruluş İşlemleri.....	13
1.2.1.1. Kuruluş Belgeleri Ve Kurucular.....	14
1.2.1.2. Taahhütün Onaylanması.....	19
1.2.1.3. Aynı Sermaye Pay Bedellerinin Ödenmesi ve Primli Paylar.....	20
1.2.1.4. Kurucu Menfaatleri ve Halka Arz.....	23
<b>1.3. ANONİM ŞİRKETLERİN İŞLEYİŞİ VE ORGANLARI .....</b>	<b>25</b>
1.3.1. Yönetim Kurulu.....	25
1.3.1.1. Atama Seçilme ve Görevlerin Sona Ermesi.....	28
1.3.1.2. Yönetim Temsili .....	37
1.3.1.3. Yönetim Kurulunun Görev Dağılımı .....	37
1.3.1.4. Yönetim Yetkisinin Devri .....	39

1.3.1.5. Anonim Şirketin Temsili .....	42
1.3.2. Genel Kurul .....	46
1.3.2.1. Genel Olarak Genel Kurul, Görevleri ve Yetkileri .....	46
1.3.2.2. Genel Kurul İşleyişi, Toplantı ve Karar Nisabı.....	48
<b>1.4. ANONİM ŞİRKETLERDE SONA ERME VE TASFİYE .....</b>	<b>54</b>
1.4.1. Sona Erme.....	54
1.4.2. Tasfiye .....	56
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b>	
<b>2.1. DENETİMİNE GENEL BAKIŞ .....</b>	<b>64</b>
2.1.1. Denetim Kavramı .....	65
2.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi .....	66
2.1.2.1. Türkiye' de Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	66
2.1.3. Muhasebe Denetimi ve Özellikleri .....	69
2.1.4. Denetim Türleri.....	70
2.1.4.1. Denetim Konusuna Göre Denetim .....	70
2.1.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim .....	73
2.1.5. Denetçi Türleri .....	75
2.1.5.1. Bağımsız Denetçi.....	75
2.1.5.2. İç Denetçi .....	76
2.1.5.3. Kamu Denetçileri.....	77
2.1.6. Finansal Tablolar Üzerinde Yönetimin Sorumluluğu .....	77
2.1.7. Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Sorumluluğu .....	78
<b>2.2. DENETİM STANDARTLARI.....</b>	<b>80</b>
2.2.1. Bağımsız Denetim Standartları .....	80
2.2.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	80
2.2.1.2. Uluslar Arası Denetim Standartları .....	81
2.2.2. İç Denetim Standartları .....	82
<b>2.3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN ÖNEMİ.....</b>	<b>84</b>

2.3.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler .....	86
2.3.1.1. İşletme Kültürü .....	87
2.3.1.2. Denetim Firmasının Büyüklüğü .....	88
2.3.1.3. Denetim Firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi .....	89
2.3.1.4. Denetim Süreci .....	90
2.3.1.5. Şeffaflık ve Denetim Raporu .....	90
2.3.1.6. Denetim Ücreti .....	92
2.3.1.7. Denetim Firmasının Müşteri ile Çalışma Süresi .....	93
2.3.1.8. Denetim Dışı Hizmetler .....	96
2.3.1.9. Yasal Yapı .....	97
2.3.1.10. Kurumsal Yönetim .....	98
2.3.1.11. İç Denetim .....	99
2.3.1.12. İç Kontrol Sistemi .....	100
2.3.1.13. Etik Kuralları .....	102
2.3.1.14. Denetim Komitesi .....	106
2.3.1.15. Kalite Güvence Sistemi .....	108
2.3.1.16. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri .....	108
<b>2.4. SARBANES OXLEY YASASI .....</b>	<b>114</b>
2.4.1. Sarbanes Oxley Yasasının Getirdikleri .....	115
2.4.1.1. Kurumsal Yönetim ve Sorumluluk .....	115
2.4.1.2. Muhasebe Reformu .....	120
2.4.1.3. Denetçinin Bağımsızlığı .....	126
2.4.1.4. Sarbanes Oxley Yasasına İhtiyaç Duyulması Nedenleri .....	127
<b>2.5. DENETİM RAPORU VE DENETÇİ GÖRÜŞÜ .....</b>	<b>128</b>
2.5.1. Denetim Raporu .....	128
2.5.1.1. Denetim Raporunun Özellikleri .....	128
2.5.1.2. Denetim Raporu Türleri .....	128
2.5.1.3. Denetim Raporunun Hazırlanması .....	129
2.5.1.4. Denetim Raporunun Bölümleri .....	129

2.5.2. Denetçi Görüşü ve Rapor Şekilleri .....	130
<b>2.6. ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM.....</b>	<b>136</b>
2.6.1. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetim.....	136
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>	
<b>3.1.ANONİM ŞİRKET KURULUŞ İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .</b>	<b>138</b>
3.2. TÜRKİYE FİRANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI .....	139
3.3. ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI .....	139
3.3.1. Türkiye'nin UFRS ile Tanışması .....	141
3.3.1.1.Türkiye'nin İhtiyaçları .....	141
3.3.1.2.Türkiye'nin UFRS Uygulaması .....	141
3.3.1.3.Türkiye'de Beklenen Yasal Düzenlemeler .....	142
3.3.1.4. UFRS'ye Başarılı Geçiş Yolu .....	143
3.4. Anonim Şirketlerin Muhasebesi .....	145
3.4.1. Anonim Şirketlerde Kuruluş İşlemleri .....	145
3.4.2. Anonim Şirketlerde Sermaye Artırımı .....	149
3.4.3. Anonim Şirketlerde Sermaye Azaltımı .....	160
3.4.4. Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı .....	163
3.4.5. Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı Ve Muhasebe Kayıtları .....	166
<b>SONUÇ.....</b>	<b>173</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>176</b>

## KISALTMALAR

**YTTK** : Yeni Türk Ticaret Kanunu

**TTK** : Türk Ticaret Kanunu

**ETTK**: Eski Türk Ticaret Kanunu

**SPK**: Sermaye Piyasası Kurulu

**AİCPA**: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

**İFAC** : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

**GKGDS**: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

**IAASB**: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

**TÜDESK**: Türkiye Denetim Standartları Kurulu

**ECİİA** : İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu

**PCAOB**: Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurulu

**TMSF**: Türkiye Muhasebe Standartları

**SEC**: Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu

**AİCPA**: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasıpleri Enstitüsü

**SOX**: Sarbanes Oxley Kanunu

**BDDK**: Banka Denetleme ve Düzenleme Kurulu

**NYSE** : New York Borsası

**ISQC 1**: Uluslararası Kalite Kontrol Standardı

**TFRS**: Türkiye Finansal Raporlama Standardı

**UFRS**: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı

**IASB**: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

**IASC**: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

**TMUD** : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

**TÜRMOB**: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

**EFRAG** : Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1.....</b>	<b>131</b>
<b>Tablo 2.....</b>	<b>132</b>
<b>Tablo 3.....</b>	<b>134</b>
<b>Tablo 4.....</b>	<b>135</b>

## ÖN SÖZ

Dünyada ve Türkiye’de en yaygın olan kurumsal işletmeler olarak kullanılan Anonim Şirketler ve bağlı olduğu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu anonim şirketlerin esas sözleşmesi, kuruluşu ve kuruluştan doğan sorumluluklar bakımından oldukça önemli değişiklikler getirmiştir. Tek kuruculu şirket, kuruluştaki halka arz, anonim şirketin feshi, emredici hükümler ilkesi, farklılaştırılmış zincirleme sorumluluklar bağlamında anılabilecek başlıca yeniliklerdir. Kuruluş, yönetim, denetim ve muhasebe bir anonim şirketin temeli olduğu dikkate alındığında, bu alanda yapılan düzenlemelerin derinlemesine incelenmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda şirketlerin muhasebe konuları, Avrupa Birliği ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler yapılmış ve ticari uygulamalar yeniden ele alınarak, bu günün gereksinimlerini karşılayacak hale getirilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmamın amacı; Gümrük ve Ticaret Bakanlığının, Ticaret ve Sanayi Odaları ile koordineli düzenledikleri Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde Anonim Şirketlerin kurumsallaşmalarında bağımsız denetimin ve muhasebesinin anlam ve önemini vurgulayan ciddi çalışmalar yapılmakla birlikte, bu çalışma Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun uygulamaları, şirketlerin kurumsallaşma süreçleri, bağımsız denetimler ve muhasebe uygulamalarına yönelik araştırma yapanlara kaynak oluşturmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu çalışmamamda bana bilgi, tecrübe, yönlendirmeleriyle beni sürekli motive eden, birlikte çalışmaktan büyük onur duyduğum ve keyif aldığım, Tez Danışmanım Yrd. Doç. Dr. Sayın Alaatin FIRAT’a;

Çalışmalarım sırasında bana yardımcı olan, beni motive eden her zaman büyük desteğini gördüğüm, en kıymetlim olan canım kızım Elifnur’a, canım annem Aslı Gün ve kız kardeşlerim Özlem ve Semra Gün’e çalışma arkadaşlarım, Mustafa Özilik, Yasin Yılmaz ve tüm dost ve arkadaşlarıma,

Sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Leylanur GÜN

## GİRİŞ

Sürekli değişen ve gelişen dünya ekonomilerinde ticari hayattaki hukuki düzenlemeler başta Ticaret Kanunu olmak üzere diğer kanunlardaki düzenlemeleri de zorunlu kılmıştır. Küreselleşmenin etkisi ile ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkması, sermaye piyasalarında, rekabetin ulusal arenadan uluslararası arenalara yayılması, teknolojideki büyük gelişmeler, ülkemizin Avrupa Birliği uyum sürecinde bir çok mevzuatlarda düzenleme yapılması gerekliliği gibi nedenlerden 6762 sayılı TTK'nın değişen ve gelişen şartlara cevap veremez hale gelmesinden dolayıdır ki 6102 Sayı Yeni Türk Ticaret Kanununun hazırlanması zarureti hasıl olmuştur.

Ülke ekonomisinde ve özellikle sermaye piyasasında şirketler önemli bir yere sahiptir. Şirketler özellikle mal ve sermaye birliğini sağlayarak, sürekli büyümeye ve gelişmeye katkı yapan kuruluşlardır. Son yıllarda küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası ticaret ile şirketler sürekli bir değişim içine girmektedir. Bu çerçevede şirket kuruluşları, birleşmeler, tasfiyeler, bölünmeler ve şirket satın almaları artmaktadır. Yeni TTK'nın en önemli düzenlemelerinden biri şirketlerin kuruluşuyla ilgilidir. Tek pay sahipli anonim ve limitet şirket kurulabilmesi, sermaye şirketlerin her birinin internet sayfasına sahip olması, anonim şirketlerin genel kurullarının elektronik ortamda yapılabilmesi ve elektronik imza teknolojideki gelişmelerin iş hayatına yansımalarının bir göstergesidir. Ayrıca şirketler açısından ultra vires ilkesinin kaldırılarak şirketlerin sadece işletme konularında faaliyette bulunması sınırı kaldırılmış, her türlü konuda işlem yapabilmelerine imkan sağlanmıştır.

YTTK ile anonim şirketlerin denetiminde köklü değişiklikler yapılmaktadır. Şirketlerde murakıplık sistemi yerine, bütün sermaye şirketleri için kademeli olarak bağımsız denetim zorunlu olmakta ve denetime tabi şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir.

Kanuna göre, denetçi, şirket genel kurulunca seçilecektir. Bağımsız denetim, bir işletmenin mali tablo ve diğer finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere göre makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçlarının bağımsız denetçi görüşüyle birlikte rapora bağlanmasıyla sağlanır.



Muhasebe, bilgi sistemi olarak işletmelerin mali bilgilerini doğru, anlaşılır bir şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve raporlandıran ve ilgili tarafların kullanımına sunan birimlerdir. Şirketler muhasebesi ise; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlı olmak koşuluyla bazı özelliği olan durumlar arz etmektedir. Şirketler muhasebesinde, bir uzmanlık alanı olarak şirketlerin kuruluşundan, kar dağıtımına, tasfiyesine kadar olan bir dizi özel muhasebe uygulamalarına yer verilmektedir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde; Yeni Türk Ticaret Kanununa göre anonim şirketlerin kuruluşları, temsili, organları ve tasfiye ve fesih işlemleri derinlemesine anlatılacaktır.

İkinci bölümde; şirketlerde denetim ve denetim teknikleri, bağımsız denetim standartları koruları incelenerek anlatılacaktır.

Üçüncü bölümde; Anonim Şirketlerde Muhasebe, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları konularına değinilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

Anonim şirket kavramına değinmeden önce Ticaret Kanuna ve Türk Ticaret Kanunu'ndan bahsetmek gerekir. Ticaret Kanunu, en geniş anlamıyla, bir ülkedeki ticari faaliyetleri ve ilişkileri, tanımlayan ve düzenleyen hükümler bütünüdür. Türk Ticaret Kanunu ilk olarak 01.01.1957 yılında 6762 sayılı kanun olarak yürürlüğe konulmuştur. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yakın geçmişe kadar yürürlüğe devam etmiştir. Yaklaşık 55 yıl yürürlükte kalan Türk Ticaret Kanunu, 01.07.2012 tarihinde Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun uygulamaya girmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, anonim ve tüm sermaye şirketlerine kazandırılan şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda çok kolaylıklar sağlanmıştır. Anonim şirketlerin tedrici kuruluşlarının kaldırılması, İşlem denetçilerinden vazgeçilmesi, tek kişilik anonim şirketlerin kurulabiliyor olması, temsil ve imzada elektronik imzaya geçilmesi, şirket yöneticilerinin çağdaş ve uzman yönetim anlayışını benimseyen, yüksek öğrenim görmüş kişilerden oluşmasının zorunlu kılınmasıyla bilinçli ve küresel piyasalarla mücadeleyi sağlayan ve şirket çıkarlarını koruyup kollayan yönetim anlayışının benimsenmesi sağlanmıştır.

### **1.1.YENİ TTK'NA GÖRE ANONİM ŞİRKETLER**

#### **1.1.1.Anonim Şirket Kavramı**

Anonim şirket tipik bir sermaye şirkettir. Literatürde anonim ortaklıklar, küçük tasarrufların toplandığı bir araya getirilip yatırıma dönüştürüldüğü alanlar olarak ta ifade edilmektedir. Anonim şirket, sermayesi belirli paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız mal varlığı ile sorumlu bulunan şirkettir.

Ekonominin içinde ve onun yönlendirilmesinde etkili olması anonim şirketlerin daha yakından takibini ön plana çıkıştır. Anonim şirketler şahıs şirketlerinden sermaye ve sermaye yapıları dolayısıyla farklıdır. Üçüncü kişilere ve alacaklılara karşı bütün mal varlıklarıyla sorumludurlar. Oysa anonim şirketlerin çok ortaklı ve koydukları sermayeye orantılı sorumlulukları yapısı dolayısıyla işleyişi diğer ortaklıklardan farklıdır.

Anonim ortaklıklar, gerek organizasyonu; gerek işleyiş şekli, profesyonel bir yapıyı ve örgütlenmeyi esas kılmaktadır.<sup>1</sup> Bu özelliği dolayısıyla daha büyük ölçekteki işletmelerin tercih ettikleri bir ortaklık türüdür.

Anonim şirket, en az bir gerçek veya tüzel kişiyle, kanunen yasak olmayan her türlü amaç için kurulan, kıymetli evrak niteliğindeki senetler ihraç eden, sermayesi paylara bölünmüş, belirli bir sermayesi bulunan, ortak sıfatının paya göre oluştuğu, borçlarından dolayı sadece kendisi ve tüm malvarlığı ile sorumlu olan tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirketidir. Pay sahipleri sadece şirkete karşı ve taahhüt ettikleri sermaye payı ile sınırlı olarak sorumludurlar. Bu sorumluluk, taahhüt edilen sermaye payının şirkete ödenmesi veya konması ile son bulur.<sup>2</sup>

#### **1.1.1.1. Anonim Şirketlerin Temel İlkeleri**

Anonim şirketler sermaye şirketidir. Sermaye şirketlerinde ortakların, kişilerin sayısı değil sermayeleri önemlidir. Sermaye şirketlerinde şirket tüzel kişiliği alacaklılara karşı sorumludur. Bu sorumluluğun maliyeti tüzel kişiliğin bütün mal varlığını kapsar.<sup>3</sup>

Anonim şirket kurumsal yönetimi esas almış ve ekonomik hayatın en önemli fonksiyonlarını icra ettiği için devletin sürekli yakın takibindedir. Anonim şirketlerin temel ilkelerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

#### **A.Çoğunluk İlkesi**

Anonim şirkette esas olan sermayedir. Kişi sayısı önemli değildir. Sermaye yapısı önemli olduğu için; sermayenin çoğunluğuna sahip olan kişi veya kişiler şirketin her alanında söz sahibidirler. Genel kurula onlar hakim olur. İsteddiği kişi veya kişileri yönetim kuruluna seçerler. Belirlenmiş nisaplara ulaşımlarsa esas sözleşmeyi yeniden düzenler ve değiştirebilirler. Şirketin her bakımdan yönetimini, sevk ve idaresini ele alıp kontrol altında tutarlar. Buradan hareketle denilir ki; anonim şirketlerde çoğunluk, yönetmenin ve egemenliğin temel bir kuralıdır.

---

<sup>1</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. Yeni Türk Ticaret Kanunu. İstanbul Gelişim Üniversitesi Yayınları 2012.S.101

<sup>2</sup> KILIÇ. S..Ankara. Halka Açık Anonim Şirketlerde Bilgi Alma Hakkı. 2007.S.10

<sup>3</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. A.g.e. Yayınları.S.102

Çoğunluk ilkesinin sınırlandırdığı alanlar da mevcuttur. Anonim şirket hukukuna göre şirket sermayesinin onda birini elinde bulunduran ortak veya ortaklar azınlık statüsünde sayılırlar. Azınlık statüsünde olan ortak veya ortaklarında çoğunluk paylara karşı bazı hakları saklı tutulmuştur. Çoğunluğu frenleyen bu haklar, bazı hallerde ağırlaştırılmış sayılarda olma gereğini içerdiği için, azınlık iştirak etmediği takdirde karar oluşturulamamaktadır. Bu gibi durumlarda çoğunluk ilkesine frenleme yapılmıştır.<sup>4</sup>

## **B. Devletin Denetlemesi İlkesi**

Anonim şirketler ekonomik hayatın en önemli amaçlarından biridir. Her ülkede en önemli sermaye şirketleri olarak kabul görmektedirler. Ekonomik hayatın ise önemli bir aktörü olarak görülmektedirler. Bazı iş ve faaliyetlerde bulunmak için kanunun amir hükmü şirket yapısının anonim şirket yapısında olmasını gerektirmiştir. Bu sebepler çerçevesinde konuya bakıldığında hiçbir ülke anonim şirket işleyişinde kayıtsız durmamaktadır.

Ülkemizde de anonim şirketlerin kuruluşu, faaliyeti ve işleyişi ile ilgili olarak devletin kurumları kayıtsız kalmayıp, onların kuruluşundan işleyişine kadar birçok safhasında gözetleyici, denetleyici ve izin verici bir rol üstlenmiştir.

Bugün şirket kuruluşundaki izin mekanizması Gümrük ve Ticaret Bakanlığına verilmiş iken, bazı anonim türlerinde ise, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankalar Denetleme Kurulu ve bazıları ise Hazine ve Dış Müsteşarlığı iznine ve denetimine tabi tutulmuştur.<sup>5</sup>

## **C. Mal Varlığının Korunması ve Sınırlı Sorumluluk İlkesi**

Anonim şirketlerde şirket alacaklarına ve üçüncü kişilere karşı birinci derecede bütün mal varlığı ile şirket tüzel kişiliği sorumludur. Ortaklar koyduğu sermaye miktarı ile şirkete karşı sorumludurlar. Ortak taahhüt ettiği sermaye payının tümünü ödemiş ise bu durumda alacaklara ve üçüncü kişilere karşı hiçbir sorumluluğu kalmamış olur. Alacakların borçlarına karşı şirketin mal varlığı yetmezse bu durumda yapacak bir şey kalmaz şirket alacaklıları mağduriyetleri ile ortada kalırlar. İşte bu gibi durumlara düşmemek için anonim şirkette malın

---

<sup>4</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F.A.g.e.S.115

<sup>5</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e.S.116

korunmasını esas alan bazı tedbirlere başvurmak ve sınırlı da olsa uygulanan bir kısım tedbirlerin tümüne “mal varlığının korunması ve sınırlı sorumluluk ilkesi” adı verilmektedir.

Buna göre;

1. Kuruluşta asgari sermaye şartı
2. Sermaye taahhüdünün tümünü yerine getirmedikçe ortağın şirkete borçlanamayacağı
3. Aynı sermayenin bilirkişilerce tespit edilmesi
4. Kar elde edilmeden, kar payının dağıtılmaması
5. Bilançolaştırılmayan varlıkların, değerlerin sermaye olarak konulamayacağı
6. Hamiline yazılı pay senetleri, bedeli ödenmedikçe arza sunulamayacağı vs. gibi konular bu ilkindendir.

#### **D. Kurumsal Yönetim İlkesi**

Anonim şirketin en iyi şekilde yönetilmesi, sevk ve idaresini esas alan, profesyonel ekiplerle çalıştırılmasını hedef alan ilkedir.<sup>6</sup> Bu da anonim şirketlerin kurumsal yönetimi esas almalarındandır.

#### **E. Eşit İşlem İlkesi**

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile açık bir biçimde bu ilke düzenlenmiş olup “pay sahipleri eşit şartlarda eşit işleme tabi tutulur.” diyerek hüküm altına alınmıştır. Kanunun gerekçesinde, bu madde Yargıtay’ın yerleşik kararıyla kabul edilen AT’ nin ticaret şirketlerine ilişkin, sermayeyi konu alan 77/91 sayılı ikinci yönergesinin 42. Maddesinde öngörülmüş bulunan evrensel nitelikteki eşit işlem ilkesini kanuni bir üst kural haline getirmiştir.<sup>7</sup>

#### **F. Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanmasının Kısıtlanması İlkesi**

Yeni Türk Ticaret Kanununun 358. maddesi ilk şekliyle pay sahipleri şirkete, iştirak taahhüdünden doğan borç dışında, şirkete hiçbir şekilde borçlanamazdı. Bu

<sup>6</sup> FIRAT. A. VE GÖKBAYRAK. F. A.g.e. S. 116 - 117

<sup>7</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F.A.g.e.S.117

ilke kanun yürürlüğe girmeden değiştirildi. Yeni şekle göre; “ pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçları ödemedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte karı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz”.

Burada açıkça görüldüğü üzere ortakların şirkete borçlanmasını güçleştirici bir şekle sokmuş olup, belirtilen şartlara bağlanmıştır. Burada amaçlanan şirketin mal varlığının güçlendirilmesi ile birlikte şirket alacaklarının haklarının korunması ve şirket şeffaflığının sağlanmasıdır. Ayrıca şirketin diğer ortaklarını da hak ve menfaatlerinin korunmasına dönüktür.<sup>8</sup>

### **G. Serbest Pay Devri İlkesi**

Anonim şirketlerde, diğer ticaret şirketlerinde olduğu gibi, ortağın şirketten çıkma veya çıkarılma hakkı yoktur. Ortağın ayrılma akçesini alarak, ortaklıktan ayrılma diye bir durum söz konusu değildir. Ancak anonim ortaklıkta ortaklar, pay senetlerine sahip olduğu sürece ortak kabul edilmektedir. Ortak sahip olduğu pay senedini başkasına devretme hakkına sahiptir. Pay senedi devri ile birlikte ortaklık ortadan kalkar. Bunu serbestçe yapabilir. Bu hakkın yerine getirilmesi ilkesine "serbest pay devri ilkesi “ denilir.<sup>9</sup>

#### **1.1.1.2. Anonim Şirketlerin Tarihsel Gelişimi**

Anonim şirketlerin çeşitli sosyal ve ekonomik fonksiyonları bulunmaktadır. Bunlardan biri de, küçük tasarrufların toplanarak yatırımlara dönüştürülmesi ve mülkiyeti toplumda yaygınlaştırarak iktisadi alanda sosyal adaletin sağlanmasıdır. Bu durumun gerçekleşmesi için de, anonim şirket hisselerinin çok sayıda yatırımcıyı kapsaması, yani çok sayıda ortağı bulunan halka açık anonim şirketlerin sayılarının artması gerekmektedir. 19. yüzyıl kanunlarında, ister sözleşme ister müessese teorisi kabul edilmiş olsun, anonim şirketler belirli bir malvarlığının sahibi kişiler topluluğu olarak öngörülmüş ve bu topluluğun faaliyetinin icrası için üst organ niteliğindeki genel kurul, genel kurul kararlarını icra ve ortaklığı temsil edecek yönetim kurulu, idare ve temsil faaliyeti hakkında genel kurula bilgi verecek olan denetçiler kurulu olmak üzere üç organ öngörülmüştü. Ayrıca şirketlerin devlet

---

<sup>8</sup> FIRAT. A. VE GÖKBAYRAK. F. A.g.e. S.117-118

<sup>9</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e.S.118

tarafından denetlenmesi esası bırakılarak azınlık hakları ve bireysel haklar, kararların iptali için mahkemeye müracaat imkânı ve çeşitli sorumluluklar getirilmiş ve bu düzenlemeler pay sahiplerinin ve şirket alacaklıların haklarının korunması için yeterli sayılmıştı. Bu sistem, pay sahiplerinin tümünün genel kurula katılacağı ve kararları bilinçli olarak alacakları varsayımına dayanıyordu. Uygulamada ise pay sahipleri aslında ortaklığın idaresi ile ilgilenmeyip güven duydukları idarecilere ve hatta sadece ortaklığın ismine bakarak tasarruflarını yatırıma dönüştürüyorlardı. “Ortak ve ortaklığın gayesi için çalışma” kavramından uzaklaşıyordu. Ancak bu sistem, söz konusu yatırımcıların korunmasını sağlayamamaktaydı. Bu nedenle, Sermaye Piyasası Kanunları ile bu sakıncaları engelleyecek ve halka açık şirketlerin güven ve istikrar içinde çalışmalarını sağlayacak yeni düzenlemelere gidilmiştir.<sup>10</sup>

Ülkemizde ise, sermaye piyasasının düzenlenmesine yönelik çalışmaların başladığı tarihlerde henüz mevcut olmayan sermaye piyasasının çeşitli tedbirlerle oluşturulmasını sağlamak amacı vardı. Bu amacın sağlanabilmesi için de, yeni bir şirket türü olan halka açık anonim şirketler düzenlenmeye çalışılmış ve bu şirketlerin hisse senetlerine yatırım yapmayı cazip hale getirecek tedbirler üzerinde durulmuştur.

Halka açık anonim şirket kavramı, Türk Hukuku’nda ilk defa, sermaye piyasasını düzenlemek üzere 1963-1964 yılları arasında hazırlanan “Sermaye Piyasasının Tanzimi ve Teşviki Hakkında Kanun Tasarısı”nda yer almıştır. Tasarının 2. maddesinde “Bu Kanun hükümlerine göre kurularak hisse senetlerini halkın alacağı şekilde satışa arz eden anonim ortaklıklar ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olup da hisse senetlerini aynı şekilde halka arz ederek bu Kanundaki şartları yerine getiren anonim ortaklıklardır.” şeklinde tanımlanmıştır. TBMM komisyonunda değişikliğe uğrayarak Meclis Genel Kurulu’na sunulan ikinci Tasarı’nın 9. Maddesinde ise halka açık anonim şirket, “Halkı ortak yapmak maksat ve niyetiyle çıkaracağı veya çıkarmış olduğu hisse senetlerinin halka arzı için Sermaye Piyasası Denetleme Komisyonu’ndan izin almış ortaklıklar” şeklinde ifade edilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında da, ortak sayısı 50’den fazla olduğu herhangi bir şekilde tespit olunan anonim şirketler de halka açık anonim şirket sayılmıştır.

İkinci Tasarı’da yapılan bazı değişiklikler sonucu oluşan ve 28.07.1981 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

---

<sup>10</sup> KILIÇ. S..A.g.e. 2007.S.4-5

(SPK)' nda ise "halka açık anonim şirket" kavramına yer verilmemiştir. "Menkul kıymetleri halka arz olunan anonim şirket" ile "hisse senetleri halka arz olunan anonim şirket" kavramları kullanılmış, ancak bunların da bir tanımı yapılmamıştır. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda 29.04.1992 tarih ve 3794 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucu "halka açık anonim şirket" kavramı tanımlanmıştır. Ayrıca 3794 sayılı Kanun ile SPK' nun üçüncü bölüm başlığı da "İhraççılara ve Halka Açık Anonim Ortaklıklara ilişkin Hükümler" şeklinde değiştirilmiştir.<sup>11</sup>

İlk anonim şirket örneklerine 16. yüzyıl sonlarında, 17. yüzyılın başlarında rastlanır. Hollanda ve İngiltere' de denizaşırı ticaretle uğraşan şirketler bu tip şirketlere benzemektedir. Sınırlı sorumluluk esasına dayanan bu şirket, şekli İngiliz hukukunda 1844 yılında görülmeye başlanmıştır. İlk şirketin devlet izni ile daha sonraları devlet tarafından bir ruhsat veya imtiyaz ile kurulmaya başladı. 18. yüzyılda Fransa'da devlet izni ile kurulabilen anonim şirketler; 1867 tarihli Fransız kanunu ile serbest kuruluş sistemine geçtiler. Anonim şirketler ülkemiz hukukunda Tanzimat'tan sonra yer almaya başlamıştır. 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret (Ticaret Berriye Kanunnamesi) 1807 tarihli Fransız Kanunu'ndan alınmak suretiyle anonim şirketlerle ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda kurulmuş anonim şirketlerin yöneticileri genellikle yabancı uyruklu idiler. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti devrinde bazı tedbirler alınmış, 1923 İzmir İktisat Kongresinde, bu şirketlerin kuruluş ve işleyişinin kontrolü gerektiği hakkında öneriler verilmiştir. 1926 tarihli Ticaret Kanunu, anonim şirketleri 269– 474. maddeleri arasında tanzim etmiştir. 1957 yılında yürürlüğe giren TTK ile daha çok geliştirilmeye çalışılmıştır.

Ülkemizde bankalar, sigorta şirketleri, ithalat ve ihracat şirketleri, büyük sanayi işletmeleri genellikle anonim şirket şeklinde kurulmuştur.<sup>12</sup>

Türkiye'de kurulan ilk anonim özellikli şirket Şirket-i Hayriye'dir. Şirket-i Hayriye 1854' ten 1945' e kadar Boğaziçi'nde yolcu ve yük taşımacılığı yapan vapurculuk anonim şirkettir. 17 Ocak 1851' de Reşit Paşa'nın desteği ve dönemin padişahı

---

<sup>11</sup> KILIÇ. S..A.g.e.2007.S.5-8

<sup>12</sup> ALPTÜRK. E. 2009.Holding Yapılanması.<https://www.xing.com/net/pdb/sektorel-bilgi-bilgi-paylasim-plattformu-46254/holding-yapilanmasi-22241108>.Erişim Tarihi:12.04.2014



Abdülmecit'in onaylamasıyla kuruldu. Şirketin özelliği Türkiye' de kurulan ilk anonim ortaklık olmasıydı.<sup>13</sup>

### 1.1.1.3. Anonim Şirketlerin Tasnifi

Anonim Şirketler çeşitli Şekillerde sınıflandırılabilir. Bunlar, kuruluş Şekline göre ve ortakların sayısı ve niteliklerine göre yapılan sınıflandırmadır.

#### 1. Kuruluşa göre;

- Ani kuruluş yöntemiyle kurulan anonim Şirketler
- Tedrici kuruluş yöntemiyle kurulan anonim Şirketler ( YTTK tedrici kuruluşu kaldırılmıştır.)
- Tür değiştirme yoluyla kurulan anonim Şirketler
- Birleşme yoluyla kurulan anonim Şirketler

#### 2. Ortakların sayısı ve niteliğine göre;

- Aile anonim Şirketleri (halka kapalı)
- Halka açık anonim Şirket
- Özel kanunlarla kurulmuş anonim Şirket
- Çok uluslu anonim Şirket
- Şirket toplulukları (grup veya holdingler)

#### 3. Bunların dışında anonim Şirketler kuruluş aŐamasındaki izin ve müracaatlara göre de tasnife tabi tutulabilir. Buna göre;

- Gümrük ve Ticaret Bakanlığının iznine ve denetimine tabi anonim Şirketler ki geneli bu Şekildedir.
- Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetim ve iznine tabi anonim Şirketler. Halka açık anonim Şirket gibi.
- Hazine ve Dış Ticaret MüsteŐarlıđının izin ve denetimine tabi anonim Şirketler. Banka, sigorta, faktöring, finans ve leasing gibi Şirketler.<sup>14</sup>

### 1.1.2. Anonim Şirketlerin Unsurları ve Özellikleri

Eski kanunda anonim Şirketin sermayesi asgari 50.000 TL idi. Yeni kanunda bu rakam halka açık olmayan Şirketler için aynen korunmuştur. Fakat kayıtlı sermaye sistemini kabul eden ve halka açık olmayan anonim Şirketlerde başlangıç

<sup>13</sup> Wikipedia.2011.Şirket-i Hayriye.[http://tr.wikipedia.org/wiki/%C5%9Eirket-i\\_Hayriye](http://tr.wikipedia.org/wiki/%C5%9Eirket-i_Hayriye).Erişim Tarihi:12.04.2014

<sup>14</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e. S.103

sermayesi 100.000 TL'den az olamaz. En az sermaye tutarı Bakanlar Kurulu'nca arttırılabilir.

Şirket sermayesinin %25'i kuruluş anında nakden ödenerek bankaya yatırılır ve bu ödeme banka mektubu ile ispatlanır. Bakiye %75, şirketin tescili tarihinden sonraki 24 ay içinde ödenir.<sup>15</sup>

Anonim şirketler kanunen yasak edilmeyen veya edilmemiş her çeşit ekonomik amaç ve konular için kurulabilir.

- Anonim şirketlerde, tüzel kişinin tacir olmasının bir sonucu olarak, bir ticaret unvanı altına kurularak, bu unvanlı ticaret siciline tescil ettirmesi gerekir.
- Anonim şirket yeni kanuna göre en az bir kişiyle de kurulabilir. Binlerce kişi de ortak olabilir.
- Anonim şirket esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan esas sermayesi elli bin Türk Lirasından aşağı olamaz. Kayıtlı sermayede ise başlangıç sermayesi yüz bin Türk Lirasından aşağı olamaz. Bu en az sermaye miktarı Bankalar kurulunca arttırılabilir.
- Anonim şirket bir sermaye şirkettir. Sermaye paylara bölünmüş bir ortaklık türüdür.
- Anonim şirkette hisse devri kolaydır. Menkul kıymet olarak el değiştirir. Pay alan herkes şirket ortağıdır.
- Anonim şirketlerde kuruluş sırasında konulan aynı sermaye ( mal, eşya) karşılığında alınan hisse senetleri iki yıl geçmedikçe satılamaz.
- Anonim şirketler kurumlar vergisi mükellefi olup, vergi muhatabı ise şirketin tüzel kişiliğidir.
- Sermaye her biri kuruluş itibarıyla değerlere bölünür. Bu değer ancak birer kuruluş ve katları olarak yükseltilebilir. Bakanlar Kurulu kararı itibarıyla değer yüz katına kadar arttırılabilir.

Anonim şirketlerin en önemli unsurlarından biri şüphesiz sermaye miktarıdır. YTTK'nın 332. maddesi bu durumu esaslı şekilde düzenlenmiştir. Daha önceki TTK ( 6762 sayılı kanunun 272. maddesi ) düzenlenen bu hükmü karşılayan yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 332. maddesi gerekçesinde de izah edildiği gibi "sermaye" sözcüğünün esas sermaye sisteminde sermayeyi ve kayıtlı sermaye

---

<sup>15</sup> Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerle İlgili Ön Bilgiler  
[http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_1414.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_1414.htm). Erişim Tarihi:20.07.2014

rejiminde çıkarılmış sermayeyi ifade eden bir rejim olduğudur. Bu sistemde kapalı anonim şirketlerin de kayıtlı sermaye sistemini kabul etmelerine imkan tanımıştır.

Ayrıca, kanun tür öğretisi bağlamında anonim şirkette tek tür tanımakta ve iki sınıf anonim şirket arasındaki hüküm farklarını en aza indirme ilkesini benimsemiş bulunmaktadır. Kanunun Türk anonim şirketler hukuku açısından getirdiği bir yenilikte sermayenin, esas ve kayıtlı sermaye sistemi diye iki tür (sistem) olarak tanınmasıdır. Aynı sistem kapalı anonim şirketler içinde benimsenmiştir.

Buradan hareketle; kayıtlı sermaye anonim şirketlerde başlangıç sermayesi kuruluşta ve sisteme ilk geçildiğinde ise zorunlu sermaye olarak kabul edilmiştir. Çıkarılmış sermaye ise, çıkarılmış payların tümünün itibarı değerlerinin toplamını temsil eder.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e S.104-105

## 1.2. ANONİM ŞİRKETLERDE KURULUŞ İŞLEMLERİ

### 1.2.1. Kuruluş İşlemleri

Eski Türk Ticaret Kanununda anonim şirketler ani veya tedrici şekilde kurulurdu. Yeni Türk Ticaret Kanunu ise aşamalı veya tedrici olarak ifade edilen kuruluş şeklini kaldırmıştır. Sistemde yapılan bu değişiklikte, aranan temel unsur, şirket sermayesinin kanunlara uygun ve gerçeği yansıtacak şekilde olmasıdır.

Şirketin kuruluşundan itibaren, anonim şirketin mal varlığı esas alınmıştır. Şirket alacakları için önem arz eden mal varlığıdır. Kanunda şirket ortaklarının bir araya gelerek irade beyanlarıyla birlikte hazırlanan ana sözleşmenin, noter tasdiki ile şirket kurulur. Ancak anonim şirketin henüz tüzel kişiliği oluşmamıştır. Haliyle tüzel kişiliği kazanmamış şirketin ortakları üçüncü kişi ve alacaklılara karşı mesul değildirler. Tüzel kişiliği kazanmamış şirketin ortakları (kurucular) tacir sıfatını taşıyamazlar.<sup>17</sup>

Tek kişi anonim şirketinde ise tek kurucunun özel mal varlığı niteliğini taşır. Şirket sözleşmesinin tescil ve ilanından sonra özel mal varlığı niteliğinden çıkar, şirketin tüzel kişiliği esas alınır.

Anonim şirketlerin kuruluş işlemlerini dört ana başlık altında inceleyecek olursak;

1. Kurucu işlem, kuruluş belgeleri ve kurucuların beyan ve taahhütleri
2. Taahhütlerin noterden onaylanması
3. Aynı sermaye, pay bedellerinin ödenmesi ve primli paylar
4. Kurucu menfaatleri, kurucular beyanı ve halka arz

---

<sup>17</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e. S.105

### 1.2.1.1.Kuruluş Belgeleri ve Kurucular

#### a. Kurucu İşlem

Özel kanunlarda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirketler en az 50.000. TL. sermaye ve asgari 1 ortak ile kurulmalıdır. (Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş halka açık olmayan Anonim Şirketlerin başlangıç sermayesi ise 100.000.-TL. den az olmaması gerekmektedir.)

Türkçe olarak tespit edilmesi gereken unvanlarda anonim şirket ibaresinin bulunması ve faaliyet konusunun gösterilmesi zorunludur.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın 15 Kasım 2012 tarih 28468 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Anonim ve Limitet Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesi İlişkin Tebliğ" uyarınca; bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, tüketici finansmanı ve kart hizmetleri şirketleri, varlık yönetim şirketleri, sigorta şirketleri, anonim şirket şeklinde kurulan holdingler, döviz büfesi işleten şirketler, umumi mağazacılıkla uğraşan şirketler, tarım ürünleri lisanslı depoculuk şirketleri, ürün ihtisas borsası şirketleri, bağımsız denetim şirketleri, gözetim şirketleri, teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketleri, 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler ile serbest bölge kurucusu ve işleticisi şirketlerin kuruluşları ve esas sözleşme değişiklikleri Bakanlığın iznine tabidir.<sup>18</sup>

Anonim şirketler kuruluş aşamalarına göre iki şekilde kurulurlardı. Bunlar ani kuruluş ve tedrici kuruluş şekilleridir. Ancak Yeni TTK'ya göre Tedrici Kuruluş kaldırılmıştır. Tedrici kuruluşun kaldırılmasındaki esas amaç şirket sermayesinin kanunlara uygun ve gerçeği yansıtacak şekilde olmasını sağlamaktır. Şirketlerin basit yapıda kurulmalarının hesap verilebilirlik ve güvenlik açısından önem taşıdığını söyleyebiliriz.

**1. Ani kuruluş:** Ani kuruluş, şirket sermayesinin tamamının kurucu ortaklar tarafından taahhüt edilmesiyle kurulur. Taahhüt edilen sermayenin 1/4'ü kuruluş tarihinde ödenir, geri kalan ise tescil tarihinden itibaren yirmi dört ay içinde ödenir. Uygulama işlemlerinde sermayenin ¼ ünün ödenmesiyle birlikte banka bu paraya bloke koymaktadır. Sicil Ticaret müdürlükleri blokeli parayla alakalı birde bloke

<sup>18</sup> Anonim Şirketlerin Kuruluş İşlemleri. <http://www.muhassebedersleri.com/sirketler-muhasebesi/anonim-sirketlerin-kurulusu.html>. Erişim Tarihi:15.04.2014

mektubu istemektedirler ki tamamen gereksiz bir işlem olduğunu düşünüyorum. Şirketin tescili gerçekleşmeden bu para zaten kullanılamamaktadır. Bloke mektubunun istenmesi işlem fazlalığından başka bir şey değildir.

## **b. Kuruluş Belgeleri**

1. Esas sözleşme
2. Kurucular beyanı
3. Değerleme raporları ( ayın ve işletme devralınmasına ilişkin olanlar da dahil olmak üzere)
4. Kurulmakta olan şirketle, kurucular ve diğer kişilerle yapılan ve kuruluşla ilgili olan sözleşmeler

Bu belgeler, şirketin sicil dosyasına konular ve beş yıl süreyle saklanır. Hükmün amacı, aleniyeti sağlamak, gizli sözleşme yapılmasını önlemek ve pay sahipleri sözleşmesini, kuruluşun ve şirketler hukukunun saçağının dışında tutmaktır. Sözleşmeler ve kuruluşla alakalı tüm belgelerin sicil dosyasında toplanmasının nedeni budur. Gizli sözleşme veya belgenin varlığı, kurucular belgesine aykırılık teşkil edecek nitelik kazanırsa bu da sorumluluk doğurur. Onun için belgenin açıkça tanzimi ve ilgili kuruluşlara gönderilmesi ve şirketçe beş yıl saklanması mecburiyeti getirilmiştir.<sup>19</sup>

## **1.Esas Sözleşme**

Şirketin kuruluş esas sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması, bütün kurucuların imzalarının noter tarafından onaylanması, ayrıca esas sermayeyi oluşturan payların tamamının kurucular tarafından taahhüt edildiğine dair ana sözleşmenin altına noterce şerh düşülmesi zorunludur (YTTK md. 339/f.1; md. 335/f.1; md. 341).

YTTK' ya göre, aşağıda belirtilen hususlar, şirket esas sözleşmesinde bulunmak zorundadır:

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunacağı yer.
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu.
- Şirketin sermayesi ile her payın itibarî değeri, bunların ödenmesinin şekil ve şartları.

---

<sup>19</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e. S.106

- Pay senetlerinin nama veya hamiline yazılı olacakları; belirli paylara tanınan imtiyazlar; devir sınırlamaları.
- Paradan başka sermaye olarak konan haklar ve ayınlar; bunların değerleri; bunlara karşılık verilecek payların miktarı, bir işletme ve ayın devir alınması söz konusu olduğu takdirde, bunların bedeli ve şirketin kurulması için kurucular tarafından şirket hesabına satın alınan malların ve hakların bedelleriyle, şirketin kurulmasında hizmetleri görülenlere verilmesi gereken ücret, ödenek veya ödülün tutarı.
- Kurucularla yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere şirket kârından sağlanacak menfaatler.
- Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar.
- Genel kurulların toplantıya nasıl çağrılacakları; oy hakları.
- Şirket bir süre ile sınırlandırılmışsa, süresi ve ne zaman sona ereceği.
- Şirkete ait ilânların nasıl yapılacağı.
- Pay sahiplerinin taahhüt ettiği sermaye paylarının türleri ve miktarları.
- Şirketin hesap dönemi.<sup>20</sup>

Bu hususlar haricinde, ilk yönetim kurulu üyeleri de, kuruluş esas sözleşmesi ile atanacaktır (YTTK md. 339/f.3). YTTK' da, yukarıda sayılanlar dışında kalan hükümlerin de esas sözleşmeye konulmasına olanak sağlanmaktadır. Ancak, bu tür ihtiyari hükümlerin, YTTK' nın anonim şirketlere ilişkin emredici hükümlerine aykırı olmaması gerekecektir (YTTK md. 340). Ayrıca, Kanun'un emredici hükümleri, o hususun esas sözleşme ile düzenlenebileceği yönünde şirkete esneklik sağladığı ölçüde, yasal sınırları ortadan kaldırmayacak şekilde düzenlemeler de -örneğin, genel kanuni yedek akçenin oranının artırılması yahut kanuni tavanının yükseltilmesi gibi- esas sözleşmeye konabilecektir.

---

<sup>20</sup> ALTAŞ. S. Ticaret Kanunu.net. Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketlerin Kuruluş Belgeleri. <http://www.ticaretkanunu.net/makale-5/>. Erişim Tarihi:16.04.2014

## 2. Kurucular Beyanı

Kurucular beyanı, kuruluşa ilişkin olarak hazırlanması ve kurucular tarafından imzalanması zorunlu olan bir beyandır. Kurucular, şirketin kuruluşu ister nakdî ister aynî nitelikte olsun, bu beyanı vermek ile yükümlüdürler. Kurucular Beyanında;

- Şirkete aynî sermaye konuluyor ya da bir ayın veya işletme devralınıyorsa, bunlara verilecek karşılığın uygunluğuna,
- Şirkete bu tür sermaye koymanın veya ayın ya da işletme devralmanın gerekliliğine, bunların şirkete olan yararlarına, ilişkin belgeli, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamalar yer alır (YTTK md. 349/f.1). Bu hususlara ilave olarak, kurucular beyanında,
- Varsa, şirket tarafından iktisap edilen menkul kıymetlerle, bunların iktisap fiyatları,
- Söz konusu menkul kıymetleri çıkaranların son üç yıllık, gereğinde konsolide finansal tablolarının değerlemelerine ve çözümlenmelerine ilişkin bilgiler,
- Şirketin yüklendiği önemli taahhütler,
- Makine ve benzerleri malların ve herhangi bir aktif değer alımına ilişkin bağlantılar, fiyatlar, komisyonlar ve her türlü borçlar,
- Var ise, şirket kurucularına sağlanan hususî menfaatler ve gerekçeleri,
- Şirket esas sözleşmesinde halka arz edilmek üzere pay taahhüdünde bulunulduğunun belirtilmesi halinde, kimlerin halka arz amacıyla ne miktarda pay taahhüt ettiği, pay taahhüdünde bulunanların birbirleri ile ilişkileri; bunlar bir şirketler topluluğuna dâhil bulunuyorlarsa, topluluk ile ilişkileri,
- Kuruluşu inceleyenlere, işlemlerini takip edenlere ve hizmet verenlere ödenen ücretler de emsalleriyle karşılaştırılarak açıklanacaktır (YTTK md. 349/f.1-2).

## 3. Değerleme Raporları

YTTK' nın 342. maddesinin birinci fıkrasına göre "üzerlerinde sınırlı aynî bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar da dâhil, malvarlığı unsurları" aynî sermaye olarak



şirkete konulabilir. Ancak, hizmet edimleri, kişisel emek, ticarî itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olamaz (YTTK md. 342/f.1).

Dolayısıyla, şirkete aynî sermaye konacak ya da kuruluş sırasında işletme veya ayın devralınacak ise, bu ayın ve işletmelere, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilir (YTTK md. 343). Değerleme raporunda, uygulanan değerlendirme yönteminin somut olayın özellikleri bakımından herkes için en adil ve uygun seçim olduğu; sermaye olarak konulan alacakların gerçekliğinin, geçerliğinin ve 342. maddeye uygunluğunun belirlendiği, tahsil edilebilirlikleri ile tam değerleri; aynî olarak konulan her varlık karşılığında tahsis edilmesi gereken pay miktarı ile Türk Lirası karşılığı, tatmin edici gerekçelerle ve hesap verme ilkesinin icaplarına göre açıklanır. Mahkemenin onayladığı bilirkişi kararı kesindir (YTTK md. 343). Değerleme raporuna, kurucular ve menfaat sahipleri itiraz edebilirler. YTTK' ya göre, bilirkişiler tarafından düzenlenen değerlendirme raporu da tescil ve ilân edilmek zorundadır (YTTK md. 354/f.3).<sup>21</sup>

### **c. Kurucular**

Yeni Türk Ticaret Kanuna göre; pay taahhüdünde bulunup esas sözleşmeyi imzalayan gerçek ve tüzel kişiler kurucudur. Kurucu sıfatının kazanılması iki unsura bağlanmıştır. Birinci pay taahhüdünde bulunmak, ikinci ise şirket esas sözleşmesini imzalamaktır. Bu gereği yerine getiren ister gerçek kişi olsun, isterse tüzel kişi olsun fark etmez. Kurucular, burada belirtilen hususları üçüncü bir kişi adına yaptıkları takdirde o kişi de kuruluştan doğan sorumluluk itibarıyla kurucu sayılır. Bu kişi kendi hesabına iş gören kimsenin bildiği veya bilmesi gereken bir hususu kendisinin bilmediğini ileri süremez.

Anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır. Ancak özel kanunlara bağlı anonim şirketlerin kendi özel hükümleri geçerlidir. Şayet mevcut bir anonim şirketin pay sahipliği bire düşerse, ilgili pay sahipliği tarafından yönetim kuruluna en geç yedi gün içerisinde yönetim kuruluna bildirilmek zorundadır. Yönetim kurulu da bu bildirim yedi gün içinde şirketin tek pay sahipliği olduğunu ticaret sicilde tescil ve ilan ettirir.

---

<sup>21</sup> ALTAŞ. S. Ticaret Kanunu.net. Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketlerin Kuruluş Belgeleri. <http://www.ticaretkanunu.net/makale-5/>. Erişim Tarihi:16.04.2014

Sahipliğin tek payda toplanmasıyla tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da tescil ve ilan edilir. İstisna; şirket tek pay sahibi olacak şekilde kendi payını iktisap edemez ve ettiremez. Şirkete sonradan girenler anonim şirket kurucusu olamazlar. Kurucularla ilgili yapılan düzenlemede tek pay sahipliğinin kabul edilmiş olmasıdır.

Kanun gerekçesinde özetle tek pay sahipliği ile;

- Tek kişilik anonim şirket, diğerlerine ilaveten, şirket topluluğunda çatı şirket olarak kullanılabilir.
- Kurumsallaşmaya yardımcı olabilir.
- Vakıf işletmeciliğini kolaylaştırabilir.
- Tek kişilik anonim şirket, uydurma pay sahibi yaratmak şeklindeki hile-i şer iye ye kapıları kapattığı için hukuki dürüstlüğe ve gerçekliğe de uygundur.<sup>22</sup>

#### **1.2.1.2. Taahhüdün Onaylanması**

Taahhüdün onaylanması Yeni Türk Ticaret Kanununda, sermayenin korunması ilkesinin bir gereği olarak öngörülmüştür. Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun 341. Maddesine göre;

Esas sermayeyi oluşturan payların tamamının, kurucular tarafından esas sözleşmede taahhüt olunduğu, esas sözleşmenin altında yer alan bir noter şerhi ile onaylanır. Bu Madde notere imzaların onayı yanında payların tamamının kayıtsız ve şartsız taahhüt olup, olunmadığı incelemek görevini vermektedir. Ancak noterin incelenmesi taahhüdün bulunup bulunmadığı veya bir şarta bağlanıp bağlanmadığı ile sınırlıdır. Sadece şekil unsurunu dikkate alır. Onun muvazaadan ari olup olmadığını incelemek zorunda değildir. Çünkü noter sadece şekil unsuruna bağlı bir tasdik makamıdır.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e. S.106-107

<sup>23</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e. S.109

### 1.2.1.3. Ayni Sermaye, Pay Bedellerinin Ödenmesi ve Primli Paylar

**a.Ayni sermaye:** Yeni Türk Ticaret Kanunu (Md. 342) anonim şirkete sermaye olarak konulabilecek ayni sermayenin ve bunların hukuki durumlarını genel hükümlerden farklı düzenlenmiştir. Üzerine sınırlı aynı bir hak haciz, ipotek ve tedbir bulunan ayni unsurları anonim şirkete sermaye olarak konulmasını uygun görmemektedir.

Fikri mülkiyet hakları ayni sermaye olarak kabul edilebilir. Yasada ifade edilen fikri mülkiyet hakları; fikir ve sanat eserlerini, bağlantılı hakları, markaları, tasarımları, patentleri, coğrafi işaretleri, elektronik ortamları ifade eder. Fikri mülkiyet hakları ve elektronik ortamlar, devredilme ve nakden takdir olunabilme şartlarını taşımaları gerekir. Kanuna göre; “ üzerinde sınırlı aynı bir hak ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirebilen ve devrolunabilen, fikri mülkiyet hakları ile sanal ortamlar dahi mal varlığı unsurları, aynı sermaye olarak konulabilir. Hizmet edimleri kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olamaz.”

Kanunun ikinci fıkrası ile Yeni Türk Ticaret Kanununun 128. maddesi hükmü saklı tutulmuştur. Bu madde bütün ticaret şirketleri için genel hüküm olarak yer almaktadır. **128. Maddesine** göre;

1. Her ortak, usulüne göre düzenlenmiş ve imza edilmiş şirket sözleşmesiyle koymayı taahhüt ettiği sermayeden dolayı şirkete karşı borçludur.
2. Şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede bilirkişi tarafından belirlenen değerleriyle yer alan taşınmazlar tapuya şerh verildiği, fikri mülkiyet hakları ile diğer değerler, varsa özel sicillerine, bu hüküm uyarınca kaydedildikleri ve taşınurlar güvenilir bir kişiye tevdi edildikleri takdirde aynı sermaye kabul olunur. Özel sicile yapılan kayıt iyi niyeti kaldırır.
3. Sermaye olarak taşınmaz mülkiyeti veya taşınmaz üzerinde var olan veya kurulacak olan aynı bir hakkın konulması borcunu içeren şirket sözleşmesi hükümleri, resmi şekil aranmaksızın geçerlidir.
4. Paradan başka ekonomik bir değer veya bir taşınırın sermaye olarak konularak borçlanılması halinde şirket, tüzel kişilik kazandığı andan itibaren bunlar üzerinde malik sıfatıyla doğrudan tasarruf edebilir.

5. Taşınmaz mülkiyetinin veya diğer aynı bir hakkın sermaye olarak konulması halinde, şirketin bunlar üzerinde tasarruf edebilmesi için tapu siciline tescil gereklidir.
6. Mülkiyet ve diğer aynı hakların tapu siciline tescili istemi ile diğer sicillere yapılacak tescillerle ilgili bildirimler, ticaret sicili müdürü tarafından, ilgili sicile resen ve hemen yapılır. Şirketin tek taraflı istemde bulunabilme hakkı saklıdır.
7. Şirket, her ortağın sermaye koyma borcunu yerine getirmesini isteyebileceği ve dava edebileceği gibi, yerine getirmede gecikme sebebiyle uğradığı zararın tazminini de isteyebilir. Tazminat istemi için ihtar şarttır. Şahıs şirketlerinde bu davayı ortaklarda açabilir.
8. Ortaklarca, sermaye olarak konulması taahhüt edilen hakların korunması için kurucular tarafından ortaklar aleyhine ihtiyati tedbir istenebilir. Tedbir üzerine açılacak davalar için, hukuk usulü muhakemeleri kanununda öngörülen süre ancak şirketin tescil ve ilanı tarihinden itibaren işlemeye başlar.

Madde gerekçelerinde bu konu şöyle ifade edilmiştir.

### **Madde 128**

**Birinci Fıkra:** 6762 sayılı kanunun 140. maddenin birincisi fıkrası hükmü aynen korunmuştur.

**İkinci Fıkra:** İkinci fıkra yenidir. Hüküm sermaye olarak konulan para dışındaki değerleri korumak, şirketin kuruluş aşamasında sorunlarla karşılaşmamasını sağlamak amacıyla öngörülmüştür. Bu hüküm uyarınca, taşınmazların aynı sermaye olarak kabul edilmeleri için, taahhütte bulunan kişinin taahhüdünü tapuya şerh olarak kaydettirmesi gerekir. Fikri mülkiyet hakları, maden hakları, gemiler, hava taşıt araçları özel sicillere sahiptir. Bu sicillerde, ilgili değerlerin aynı sermaye olarak konulduğu hususunda şerh verdirilmesi gerekir. Şerhin üçüncü kişinin iyi niyetini kaldırabileceği düşünülmüş, bununda sermayenin korunması açısından önemli bir etkiye haiz olduğu sonucuna varılmıştır. Taşınırlar ise, güvenilir bir kişiye tevdi edilir; aksi halde tasarruğun 128. Maddesi uyarınca aynı sermaye olarak kabul edilmezler. Söz konusu gereklilik sicil müdürünün inceleme yetkisinde olduğundan, yerine getirilmediği takdirde sicil müdürü şirketi tescil etmez.

**Dördüncü, beşinci ve altıncı fıkralar:** Bu fıkralar birlikte değerlendirilir ve yorumlanır. Anılan hükümler şu yenilikleri içerir.

- Taşınmaz mülkiyeti veya sair bir aynı hak sermaye olarak konulmuşsa, şirketin bunlar üzerinde tasarruf edebilmesi için tapu siciline tescil gerekir. Aynı sermaye olarak konulmuş bulunan taşınmazlar ve diğer haklar maddenin ikinci fıkrası gereğince zaten tapu sicili ile diğer sicillere şerh verilmiş veya kayıt edilmiş olduklarından sicil müdürünün bunların şirket adına tescili talebi üzerine tapu sicili memuru ile diğer sicillerin yetkilileri tescil işlemini hemen yapar. Bu hüküm ile özellikle Anadolu'da sermaye olarak konulmuş taşınmazların şirket adına yıllarca tescillerin yapılmamasından doğan ihtilaf ve sorunların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Ancak şirketin tescil talebi de saklı tutularak amaca ulaşabilme araçları pekiştirilmiştir.
- İkinci fıkra ile söz konusu üç fıkra birlikte değerlendirildiğinde, tescil ile birlikte şirketin aynı sermaye üzerinde hemen malik olarak tasarrufta bulunması olanağı sağlanmış olur.
- Diğer taraftan dördüncü fıkrayla şirketin para ve menkul sermaye üzerinde de malik olarak tasarrufta bulunabilmesinin yolu kanunen açılmıştır.

Konulan aynı sermaye ile kuruluş sırasında devrolunacak işletmelere ve aynılara, şirket merkezinin bulunacağı yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanan bilirkişilerce değer biçilir. Bilirkişilerin değerlendirme raporuna, kurucular ve menfaat sahipleri itiraz edebilir. Ancak mahkemenin onaylandığı bilirkişi raporları kesindir.<sup>24</sup>

#### **b. Pay bedellerinin ödenmesi**

Taahhüt edilen pay bedelleri (şayet nakden ise) yüzde yirmi beşi peşin kalanı ise en çok yirmi dört ay içinde ödenmesi gerekir. Nakden taahhüt edilen pay bedellerinin peşinatları bankaya yatırılması mecburidir. Şirketin tescil ve ilanından sonra, bu paralar, tüzel kişilik kazanan anonim şirkete ödenir. Şayet üç ay içinde şirket tescil edilip kurulmamış ise ve ticaret sicilinden alınan bir yazı ile ispatlanan durum sonrası ortaklarca yatırılan peşinatlar sahiplerine ödenir. Halka arz edilecek paylarda ise; şirketin tescilinden itibaren en geç iki ay içinde halka arz edileceği esas

---

<sup>24</sup> FIRAT. A. Ve GOKBAYRAK. F. A.g.e. S.111-112

sözleşmede belirtilmiş ve garanti edilmiş bulunan nakdi payların karşılıkları satıştan elde edilen gelirden ödenir.

### **c. Primli paylar**

Paylar itibari değerinden aşağı bir bedelle çıkarılmaz. Payların itibari değerinden yüksek bir bedelle çıkarılabilmesi için, ya esas sözleşmede hüküm olması veya genel kurulda karar alınması gerekir. Buradaki hüküm, payın itibari değeri ile çıkarma (ihraç, emisyon) primini ayırmaktadır. Asgari çıkarma bedeli itibari değere eşittir. Bedel itibari değerinin altına indiği takdirde, hükmün birinci cümlesi ihlal edilmiş olur.<sup>25</sup>

#### **1.2.1.4. Kurucu Menfaatleri ve Halka Arz**

##### **a. Kurucu Menfaatleri**

**MADDE 348-** (1) Şirketi kurdukları sırada harcadıkları emeğe karşılık olarak kuruculara, para ve bedelsiz pay senedi vermek gibi şirket sermayesinin azalması sonucunu doğurabilecek bir menfaat tanınmaz. Bu hükme aykırı esas sözleşme hükümleri geçersizdir. Ancak, dağıtılabılır kârdan 519 uncu maddenin birinci fıkrasında yazılı yedek akçe ile pay sahipleri için yüzde beş kâr payı ayrıldıktan sonra kalanın en çok onda biri intifa senetleri bağlamında kuruculara ödenir.

(2) Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra kurulan anonim şirketler, pay senetlerini halka arz etmeden önce kurucu intifa senetlerini, herhangi bir bedel ödemediği iptal ederler; aksi hâlde intifa senetleri kendiliğinden geçersiz sayılır.

(3) Dağıtılabılır kâr mevcut ise şirket kârın dağıtılmamasını kararlaştırmış olsa bile kurucu intifa sahipleri esas sözleşmede öngörülen kâr paylarını alırlar.

##### **b. Kurucular Beyanı**

---

<sup>25</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e. S.111-112

**MADDE 349-** (1) Kurucular tarafından, kuruluşa ilişkin bir beyan imzalanır. Beyan, dürüst bir şekilde bilgi verme ilkesine göre, doğru ve eksiksiz olarak hazırlanır. Beyanda, aynı sermaye konuluyor, bir ayın ya da işletme devralınıyorsa, bunlara verilecek karşılığın uygunluğuna; bu tür sermayenin ve devralmanın gerekliliğine, bunların şirkete olan yararlarına ilişkin belgeli, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamalar yer alır. Ayrıca, şirket tarafından iktisap edilen menkul kıymetlerle, bunların iktisap fiyatları, söz konusu menkul kıymetleri çıkaranların son üç yıllık, gereğinde konsolide finansal tablolarının değerlemelerine ve çözümlenmelerine ilişkin bilgiler, şirketin yüklediği önemli taahhütler, makine ve benzerleri malların ve herhangi bir aktif değer alımına ilişkin bağlantılar, fiyatlar, komisyonlar ile her türlü borçlar, emsalleriyle karşılaştırılarak, açıklanır.

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

### **c.Halka Arz Taahhüdü**

**MADDE 350-** (1) 346 madde uyarınca, halka arz edilmek üzere pay taahhüdünde bulunulduğu takdirde, halka arz, kurucular, yönetim kurulu veya yetkili herhangi bir organ tarafından onaylanmış kabul edilir.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Anonim Şirketler. <http://www.anonimsirketler.com/as/kurucu-menfaatleri/>. Erişim Tarihi: 20.04.2014

## 1.3.ANONİM ŞİRKETLERİN İŞLEYİŞİ VE ORGANLARI

### 1.3.1. Yönetim Kurulu

Sermaye şirketleri gerçek kişilerce yönetilen tüzel kişiliği olan ortaklıklardır. Tüzel kişiliği adına irade beyanı ancak organlarca yapılır. Bu organların düzenlenmesi elbette bir mecburiyettir. Organ olmazsa şirketin iradesi ortaya çıkmaz. Şirketin iradesi ve yönetimi organlara seçilmiş veya atanmış gerçek kişilerin marifetiyle olmaktadır.

Anonim şirketlerde, yönetim kurulu şirketin yönetim ve temsil işlerini görür. Sermaye şirketlerinde ortak veya kişiden ziyade sermaye yapısı ön plandadır. Sermayenin ön planda olması, Şahıs şirketlerinde olduğu gibi her işi ortakların görmesi anlamına gelmez. Birden fazla, bazen birbirlerini tanımayan yüzlerce, binlerce ortakların bir araya gelerek kurdukları anonim şirketler, ancak profesyonel ve kurumsal bir sistemle yönetilir.

Anonim şirketteki organlar kanuni düzenlemelerle zorunlu kılınmıştır. Bu organlardan biri ve en önemlisi Yönetim Kurulu'dur. Yönetim kurulu, bir veya birden fazla kişiden oluşan ve anonim şirketin kanuni temsil ve yönetim sorumluluğunu üstlenmiş organına denir. Yönetim kurulu anonim şirketin kanuni temsilcisi konumundadır. Yönetim Kurulunun ortaya koyduğu irade şirketin tüzel kişiliğini bağlar. Yönetim kurulu üyeleri şirket içi ilişkilerde vekil, dış ilişkilerinde ise temsilci konumundadır.<sup>27</sup>

Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu'nun yapısı ve işleyişi ile ilgili olarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunda birçok yenilik bulunmaktadır. 6762 sayılı kanundan farklı olarak Yönetim Kurulu'nun en az üç üyeden oluşacağına ilişkin mevcut hükmün yerine bir üyeye dahi yönetim kurulunun teşekkül edebileceğine dair düzenlemeye yer verilmiştir. Böyle bir hukuksal düzenlemenin temel nedeni; sistemde tek pay sahipli anonim şirkete yer verilerek Avrupa Birliği'ne üye birçok devletin şirketler hukukunda bu yöntemi benimsemesi nedeni ile AB müktesebatına uyum sağlamaktır. Böylelikle sermayesi az olan küçük anonim şirketler ile ana şirketlerin daha pratik bir şekilde yönetme modellerinin uygulanmasına imkan tanınmaktadır.

---

<sup>27</sup> FIRAT. A. Ve GÖKBAYRAK. F. A.g.e. S.117-118



Ticaret Kanunu'nda yapılan bir başka yenilik de yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olma zorunluluğunun kaldırılmasıdır. Yeni düzenlemeye göre "Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir" hükmü getirilmiştir. Böylece sayısal olarak az ortaklı anonim şirketlerin çok üyeli yönetim kurulu oluşturulmasının önü açılmış ve şirketler hukukunda uzman kişilerden müteşekkil profesyonel yönetim kurullarının kurulabilmesine imkan tanınmıştır.

6762 sayılı kanundan farklı olarak Temsile yetkili en az bir üyenin yerleşme yerinin Türkiye'de bulunması ve Türk vatandaşı olması şartı aranmıştır. Yönetim yapısına ilişkin olarak da yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları gerekmektedir. Çağdaş ve profesyonel yönetim anlayışının gereği olarak yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yüksek öğrenim görme zorunluluğu aranmıştır. Böylece uygulamada bilinçli ve global piyasa argümanlarını yakından takip edebilecek profesyonel yönetici portföyünün de oluşumuna zemin hazırlanmıştır. Tek üyeli yönetim kurulunda ise üyenin üniversite mezunu olma koşulu aranmamıştır.

Esas sözleşmede öngörülme şartı ile, belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabileceği öngörülmüştür. . Bu amaçla, yönetim kurulu üyelerinin, belirli bir grup oluşturan pay sahipleri, belirli pay grupları ve azlıklar arasından seçileceği esas sözleşmede öngörülebileceği gibi, esas sözleşmede yönetim kurulu üyeliği için aday önerme hakkı da tanınabilecektir. Böylece şirketin iç dinamiğinde pay sahipleri ile yönetimde söz sahibi olabilmeleri arasında denge kurulmuştur.

Türk Ticaret Kanunu'nda getirilen bir başka düzenleme ile Genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğine önerilen adayın veya hakkın tanındığı gruba ve azlığa mensup adayın haklı bir sebep bulunmadığı takdirde üye seçilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bağımsız yönetim kurulu üyelerine ilişkin düzenlemeler ise farklı olacaktır. Görüldüğü gibi azınlıkların ve belli bir grubun yönetime katılması ve temsil haklarının korunması hususlarında kanun, azınlık paya sahip üyeler yararına koruyucu hükümler getirmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nda profesyonel yönetim modelinin pekişmesini temin etmek amacı ile yönetim kurulu üyelerinin şirkete verecekleri zararların güvencesi olarak, isteğe bağlı zarar sigortası uygulaması getirilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 361. maddesi hükmü; "Yönetim kurulu üyelerinin, görevlerini yaparken kusurlarıyla şirkete verebilecekleri zarar, şirket sermayesinin yüzde yirmi beşini aşan bir bedelle sigorta ettirilmiş ve bu suretle şirket teminat altına alınmışsa, bu husus halka açık şirketlerde Sermaye Piyasası Kuruluna bildirilir; ayrıca pay senetleri borsada işlem görüyorsa borsanın bülteninde duyurulur ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluk değerlendirmesinde dikkate alınır." şeklinde düzenlenmiştir.

Türk Hukukunda ilk kez yönetim kurulu üyelerinin şirkete verebilecekleri zararın karşılığı olarak şirketin sigorta ile güvence altına alınması uygulamasına yer verilmiştir. Uygulamada, yönetim kurulu üyelerinin bu hükmü hayata geçirip sigorta yaptırmaları, görev ve sorumluluk bilinci yüksek yönetim kurulu üyelerinin varlığına bağlıdır. Avrupa Birliği'ne üye pek çok ülkede sistemli bir şekilde tatbik edilen zarar sigortası uygulamasının, Türk Hukuku'nda da zamanla profesyonel yönetim anlayışına paralel olarak benimseneceği ve şirketin ana güvencesi olarak görüleceği iş dünyasında da kabul gören muteber bir yaklaşımdır.

Uygulamada problemlili olduğu halde, Yargıtay'ın değişik zamanlarda farklı şekilde kararlar verdiği; yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmalarının, gündeme bağlılık ilkesinin kapsamında olup olmadığı sorunu, adalet ve hakkaniyet ilkelerine uygun bir şekilde çözüme ulaştırmak istenmiştir. Yasa hükmüne göre; Yönetim kurulu üyeleri, esas sözleşmeyle atanmış olsalar dahi, gündemde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa bile haklı bir sebebin varlığı hâlinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler. Görüldüğü gibi üyeler, haklı sebebin varlığı halinde Genel Kurul kararı ile her zaman görevden alınabileceklerdir. Burada, haklı sebebin ne anlama geldiği ve hangi şartlar altında haklı nedenin oluşabileceği hususunda kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Yasadaki bir başka düzenleme ile yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişinin, kendi adına tescil edilmiş bulunan kişiyi her an değiştirebilmesine olanak tanıyan düzenlemeye gidilmiştir.

6762 sayılı Kanun hükmünden farklı olarak görevden alınan üyenin tazminat alma hakkını saklı tutmaktadır. Böylece haksız biçimde görevden alınan yönetim

kurulu üyesinin, uğradığı zararın adalet ve hak ilkeleri çerçevesinde ödenmesi zorunluluğuna dikkat çekilmektedir.<sup>28</sup>

### 1.3.1.1. Atanma, Seçim ve Görevin Sona Ermesi

#### Atanma ve Seçilme

Anonim Şirketler yönetim kurulu tarafından temsil ve idare olunur. Yönetim kurulu üyeliğine ancak gerçek kişiler seçilebilir. Pay sahibi olan bir tüzel kişi yönetim kurulu üyesi olamaz. Ancak, tüzel kişinin temsilcisi olan gerçek kişiler yönetim kurulu üyesi olarak seçilebilir. Hissedar olan gerçek kişiler ve tüzel kişi temsilcisi olan gerçek kişilerden oluşan yönetim kurulu niteliği gereği sürekli bir organdır.

Anonim şirket yönetim kurulu; ortakların sermayelerinin korunması ve değerlendirilmesini, şirket alacaklılarının da alacaklarını emanet ettikleri, idare ve temsile yetkili önemli bir organdır. Yönetim kurulu, anonim ortaklığın kanunla öngörülmüş zaruri bir organdır.

Yönetim kurulu, anonim şirketin tüzel kişiliği kazandığı andan, feshedilip tasfiyeye girdiği ana kadar, hatta sınırlı olmakla beraber tasfiye süresinde şirketi yönetir, temsil eder, şirket alacaklılarının, şirketin ve pay sahiplerinin hak ve çıkarları üzerinde önemli görevler üstlenir.<sup>29</sup>

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 312. maddesi gereğince yönetim kurulları en az üç gerçek kişinin genel kurul tarafından seçilmesiyle oluşmaktaydı. Yeni yasamızın 359/1 maddesine baktığımızda yönetim kurulu üye sayısının bir kişi olması mümkündür. Bunun nedeni söz konusu maddenin gerekçesinde şöyle açıklanmıştır: “Bunun sebebi, bir taraftan, sistemde tek pay sahipli anonim şirkete yer verilerek birçok AB ülkesinin aynı kuralı uygulamakta olması dolayısıyla AB hukuku ile uyum sağlanması, diğer taraftan da, küçük anonim şirketler ile ana şirketlerde, daha kolay yönetme yöntemlerinin uygulanmasına olanak tanınmasıdır.”

YTTK, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun dan ayrılarak yönetim kurulu üyesinin ve/veya üyelerinin tüzel kişi olabileceklerini de kabul etmektedir. Tüm

---

<sup>28</sup> Büke. A. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu.  
[http://www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa\\_id=160&kategori\\_id=160&id=113&lng=1](http://www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa_id=160&kategori_id=160&id=113&lng=1).

Erişim Tarihi: 28.04.2014

<sup>29</sup> Apak.T. Anonim Şirketlerde Yönetim Kuruluna Seçilme ve Aranılan Nitelikler

bunların yanı sıra YTTK 359/1 maddesi doğrultusunda gerçek veya tüzel kişi yönetim kurulu üyelerinin şirket pay sahibi olması zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır.

Buraya kadar ki yasalara dikkat ettiğimizde tek ortaklı anonim ve limitet şirketlerini benimseyen Ticaret Kanunu buna paralel olarak tek kişiden oluşan yönetim kuruluna da onay vermiştir. Üstelik bu tek kişilik anonim şirketlerde bu tek kişiden oluşan paydaşın tüzel kişi olması olanağını tanıyan yasa aynı, ilkeyi yönetim kurulunun oluşumuna da taşımış ve tek kişilik yönetim kurulu üyesinin tüzel kişi olabileceğini benimsemiştir. YTTK bu yeniliğin yanı sıra, ortak olmayan tüzel kişinin de yönetim kurulunda görev alabileceğini kabul etmiştir. Yasak oyucunun bu kabulü ile profesyonel olarak hizmet veren gerçek kişi yöneticilerin ve de yöneticilik konusunda uzmanlaşmış tüzel kişilerin şirket yönetiminde görev almasının önü açılmıştır. Bu husus 359. maddenin gerekçesinde de şöyle yer bulmuştur: “Bu madde ile yönetim kurulu üyelerinin ayrıca, pay sahibi olmalarına ilişkin 6762 sayılı Kanunda öngörülmüş bulunan (gereksiz) zorunluluk kaldırılmıştır. Böylece hem az ortaklı anonim şirketlerde çok üyeli yönetim kurulu oluşturulmasına olanak tanınmış, hem de yapay hile-i şer-iyeye olan çözümlere başvurulmadan, uzman ve profesyonel yönetim kurullarının kurulabilmesinin yolu açılmıştır.”

Yasa koyucunun profesyonel tüzel kişilerin şirket yönetim kurullarında yer almasını sağlarken, söz konusu tüzel kişilerin sorumluluk taşımalarını da arzu etmiştir. İşbu nedenle 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 312 maddesinde yer alan tüzel kişi temsilcisi olarak ya da tüzel kişinin önerdiği kişi olarak genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğine seçilen kişilerin sadece şahsi sorumlulukları söz konusu olmasına karşın, YTTK 359 yönetimde tüzel kişilerin yer alabileceğini ve tüzel kişilerin de sorumlu olacağı ilkesini benimsemiştir.

“Amme hükmi şahıslarının iştiraki” başlıklı 275. maddede yer alan hüküm, YTTK 334. maddesinde de yer almaktadır. Gerek 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, gerek YTTK' da işletme konusu anonim şirketlerde, esas sözleşmede öngörülmesi şartıyla, pay sahibi olmaları şartı aranmaksızın devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişilerine yönetim kurulunda temsilci bulundurmak hakkı tanınabilir. Yine 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun 'da olduğu gibi bu kamu tüzel kişileri tarafından şirket yönetim kuruluna atanan temsilcilerin görevden alınabilmeleri de bu kamu tüzel kişileri tarafından gerçekleştirilir. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun 'da olduğu gibi bu temsilciler söz konusu anonim şirketin seçimle gelen yönetim kurulu üyelerine tanımış olan hak ve görevler bu temsilciler için de geçerlidir. Ancak, bu temsilcilerin şirkete ve onun alacaklarına ve pay sahiplerine

karşı bir sorumlulukları doğmuş ise, eskiden olduğu gibi, atayan kamu tüzel kişisi bu zarardan sorumludur. Elbette tüzel kişinin rücu hakkı saklıdır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre özel hukuk tüzel kişilerinin temsilcilerinin şirkete, ortaklarına ve de alacaklılarına vermiş oldukları zarardan ötürü, temsil ettikleri şirket yerine, sadece yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin ilkeden dönülmüştür. YTTK 359. maddesi özel hukuk tüzel kişilerinin yönetim kuruluna seçilebilmek için temsilci önermesi yerine, kendisinin atanmasına olanak verdiği için ötürü, yeni yasada artık temsil edilen özel hukuk tüzel kişisi de kamu tüzel kişisi gibi sorumlu hale getirilmiştir.

YTTK 359. maddesine göre yönetim kurulu üyelerinin seçilmeleri genel kurul kararıyla olabilmektedir. Bu temel kuraldır, ancak yine aynı maddeye göre şirket esas sözleşmesiyle yönetim kurulu üyesi atanabilir. Özellikle kuruluş aşamasında bu yöntem şirketin işlerliğine kolaylık getirdiği için tercih edilen bir sistemdir. Bu aşamada 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun, YTTK 363. maddesinde yer alan yönetim kurulunda istifa, ölüm vb. nedeniyle boşalmanın yönetim kurulu tarafından tamamlanabileceğiyle ilgili maddenin aynen muhafaza edildiği görülmektedir. Tamamlama yöntemi istisnai bir durumu gündeme getirmektedir. Bu yöntem sadece yönetim kurulu üyesinin ölümü, istifası ya da yönetim kurulu üyesi seçilmenin ya da kanundan veya özel sözleşmelerden kaynaklanan nitelikleri kaybetmesi halinde uygulanacak bir maddedir. Bu maddenin uygulanabilmesi için yönetim kurulu üyeliğinde bir boşalma meydana gelmesi aynı zamanda yönetim kurulunun sirküler yoluyla ya da fiilen toplantı yaparak karar alması gerekir. İki koşul bir araya geldiğinde yönetim kurulu kararıyla boşalan yönetim kurulu üyeliğine atama yapılabilir. Ancak bu uygulama yapılırken yönetim kurulu üyeliklerinde toplu boşalma meydana gelmişse örneğin şirketin tüm hisseleri yeni ortaklara devredilmiş ve yönetim kurulu tamamen değişecek ise bu yolun uygulanması, yani yönetim kurulu kararıyla yeni yönetim kurulunun oluşturulması kanuna karşı hile oluşturacağı için sakıncalıdır. Zaman zaman uygulamada toplu boşalmalarda sanki toplu boşalma yokmuşçasına üyeler tek tek istifa ettirilmekte ve de aynı gün yarımşar saat arayla yeni üyeler seçilerek genel kurula gitmeksizin yeni yönetim kurulu oluşturulmaktadır. İşte kanuna karşı hile dediğimiz nokta budur.

Atanan yönetim kurulu üyesi, yerine atandığı yönetim kurulu üyesinin görev süresini tamamlar. Atanan bu yönetim kurulu üyesinin ilk genel kurulda onaylanması gerekir. Burada sözü edilen genel kurul tarafından onama işlemi genel kurulun

yapılmaması nedeniyle gerçekleşmemesi halinde atanan yönetim kurulu üyesi diğer yönetim kurulu üyesi yapılan toplantıya kadar görevine devam eder.

Yönetim kurulu tarafından tamamlama yoluyla yapılan atamalarda ise, yönetim kurulunun diğer konularda uymak zorunda olduğu YTTK'nın 390/1'de hükme bağlanmış olan, karar ve toplantı nisabına uygun olarak ekseriyetle toplanılmalı ve toplantıya katılanların ekseriyetiyle karar verilmelidir. Elbette ana sözleşmede bu konuda açıklanmış toplantı ve karar nisabı belirlenmiş ise ona uyulmalıdır. Yönetim kurulu tarafından yapılan tamamlama atamalarında atanan üyenin yasanın ve ana sözleşmenin aradığı koşulları taşıması, hatta esas sözleşmede belirli bir pay grubuna belirli gruplara veya imtiyaz tanınmış gruplara ilişkin özel düzenleme varsa bunlara da uymak gerekecektir.

Yönetim kurulu üyeleri 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 314, YTTK 362 gereğince en çok üç yıl için seçilecektir. Esas sözleşmede aksine hüküm yoksa bu kişiler yeniden yönetim kurulu üyeliğine seçilebilecektir. Yargıtay kararlarına göre, üç yılın sonunda yönetim kurulu üyeliği doğrudan düşeceğine ilişkin hüküm olmadığına göre, yeni yönetici seçilene kadar mevcut yönetim kurulu üyeleri göreve devam ederler.

Yönetim kurulu üyeleri YTTK 364 gereğince esas sözleşmeyle atanmış olsalar dahi, gündemde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa bile haklı bir sebebin varlığı halinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler. Bu madde 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu döneminde Yargıtay kararlarında farklı tarihlerde ve değişik yönde sonuca bağlanan yönetim kurulu üyelerinin görevden alınması ve gündeme bağlılık sorununu çözerek hükme bağlamıştır. Buna göre kural, bir üyenin görevden alınabilmesi için gündemde hüküm bulunmasıdır. Ancak haklı sebepler varsa bu halde gündeme bağlılık aranmayacaktır. Hükmün gerekçesinde bu haklı sebeplere şu örnekler verilmiştir. “Haksızlık, yolsuzluk, yetersizlik, bağlılık yükümünün ihlali, birçok şirkette üyelik sebebiyle görevin ifasında güçlük, geçimsizlik, nüfuzun kötüye kullanılması haklı sebeptir.

Kurul halinde görev yapması benimsenen yönetim kurulu, her yıl bir başkan ve başkanın bulunmadığı zamanlarda ona vekâlet etmek üzere en az bir başkan vekili seçer. Bu hüküm YTTK 366. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde ETTK 318. maddesiyle benzerlik göstermekte ise de, iki açıdan farklı yapıya sahiptir. Bunlardan birincisi, ETTK hükmüne göre başkan yardımcısının bir kişi olması ilkesi benimsenmiş ve uygulama da bu yönde gelişmiştir. Diğer bir anlatımla ticaret sicil

müdürlükleri, görev dağılımında başkan yardımcısının birden fazla kişi olmasını yasaya aykırı kabul etmekteydi. Yeni yasa gerekçesinde de açıklandığı gibi, bu sakıncayı ortadan kaldırabilmek için “en az bir başkan vekili seçer.” Hükmüne madde içinde yer vermiştir. Böylece maddenin yapısı gereği birden fazla başkan vekili seçmek mümkün olacaktır. İkinci farklılık ise YTTK’ ya göre şirket esas sözleşmesinde başkan veya başkan vekilinin genel kurul tarafından seçileceğine dair hüküm içerebilecek olmasıdır. Her ne kadar 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun’ da böyle bir yasak yok ise de, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 318. maddesi uygulamada görev dağılımının yönetim kurulu tarafından yapılacağı ilkesini benimsemiş ve bu nedenle de esas sözleşmede genel kurul tarafından bir atamaya rastlanmamıştır.

### **Azil:**

Yönetim Kurulu üyesi YTTK doğrultusunda gündeme bağlılık ilkesi olmaksızın genel kurul tarafından azledilebilir. Yeni yasa bu hükmü getirerek eski yasa dönemindeki karmaşayı önlemek istemiştir

YTTK tüzel kişilerin yönetim kuruluna kendilerini temsil etmek için bir gerçek kişiyi görevlendirileceğini ve bu kişinin tescil ve ilan edileceğini hüküm altına almıştır. Bu kişilerin görevden alınması söz konusu tüzel kişinin yetkisindedir. Ancak, genel kurulun tüzel kişi tarafından atanan bu üyenin değiştirilmesini haklı sebeplerin varlığı halinde talep hakkı olduğunu savunmaktayız.

Burada hatırlanması gereken bir başka olay ise pay sahibi olmaksızın esas sözleşmede yer alan hüküm nedeniyle yönetim kuruluna kamu tüzel kişilerinden katılan üyenin azli olayıdır. Böylesi bir azil söz konusu olduğunda atamayı yapan yönetim kurulunun yetkisi olduğu gibi, genel kurulun da azille yetkilendirildiği belirtilmektedir. Ancak bizim kişisel kanımıza göre ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun’ da yer alan açık hüküm nedeniyle burada da aynen pay sahibi tüzel kişi temsilcisi yönetim kurulu üyesine uygulanan yöntemine uygulanması yani yönetim kurulunun sadece haklı sebeplerle varlığı halinde kabulü gerekir.<sup>30</sup>

### **Görevin Sona Ermesi**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 316. maddesinde “İdare meclisi azaları esas mukavele ile tayin edilmiş olsalar dahi umumi heyet kararıyla azlolunabilirler. Azlolunan azanın tazminat talebine hakkı yoktur. 275. madde hükmü mahfuzdur.”

<sup>30</sup> Dedeğaç.E. ve Sapan.O. Anonim Şirket Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu. <http://enderdedeagac.blogspot.com.tr/2012/12/av.html>. Erişim Tarihi: 28.04.2014

denilmekte, 369. maddesinde ise “Umumi heyeti toplantıya davete dair olan ilan veya davet mektuplarında gündemin gösterilmesi lazımdır. Gündemde gösterilmeyen hususlar müzakere olunmaz.” hükümleri yer almakta idi. Dolayısıyla, yönetim kurulu üyelerinin görevden alınması hususunun genel kurul gündemine alınması ve bunun üzerine genel kurulda görüşülüp karara bağlanması gerekmektedir.

YTTK’ ya göre de, anonim şirket yönetim kurulu üyeleri, ister seçimle gelmiş ister ise esas sözleşme ile atanmış olsunlar, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler (YTTK md. 364/f.1). Ancak YTTK, bu hususu 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa kıyasla biraz daha kolaylaştırmış, yönetim kurulu üyelerinin görevden alınması için, genel kurul toplantısının gündeminde ilgili bir maddenin bulunmasını veya gündemde madde bulunmasa dahi haklı bir sebebin bulunmasını şart koşmuştur (YTTK md. 364/f.1). Dolayısıyla, yönetim kurulu üyelerinin görevden alınabilmesi için, genel kural olarak, bu hususun genel kurulun gündemine alınmış olması gerekecektir. Buna karşılık, ilgili üyenin görevden alınmasına ilişkin haklı sebepler var ise, genel kurul, gündemde madde bulunmasa dahi ilgili üyeyi azledebilecektir.

Bu yönüyle, YTTK’ nın söz konusu düzenlemesi 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu zamanında uygulamada sorun yaratan ve Yargıtay kararlarında farklı tarihlerde değişik yönde sonuçlara bağlanmış bulunan, yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmalarının gündeme bağlılık ilkesinin kapsamında olup olmadığı sorununu, menfaatler dengesine uygun bir şekilde çözüme kavuşturmuştur. Zira, genel kurulun güvenini yitiren, hakkında haklı bir sebep mevcut olan bir üyeyi genel kurulun sadece gündeme bağlılık ilkesi dolayısıyla ileriki gündeminde görevden alma bulunan bir toplantıya kadar yönetim kurulunda tutmak zorunda bırakılması, genel kurula tanınan görevden alma yetkisinin amacına aykırı olacaktır. Hüküm haklı sebebin niteliği ile ilgili herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Yolsuzluk, yetersizlik, bağlılık yükümünün ihlâli, birçok şirkette üyelik sebebiyle görevin ifasında güçlük, geçimsizlik, nüfuzun kötüye kullanılması, haklı sebeptir. Sadece politik nitelik taşıyan bir sebep, özellikle bilgisi ve ehliyeti ile yararlı olan bir üye yönünden haklı sebep oluşturulması düzenlemenin ruhuna uymayabilir.

YTTK, söz konusu düzenleme yanında, yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişiye de kendi adına tescil edilmiş bulunan kişiyi her an değiştirebilme olanağı getirmiştir (YTTK md. 364/f.1). YTTK’ ya göre, yönetim kurulu üyeliğine bir tüzel kişiliğin seçilmesi durumunda, tüzel kişi adına tescil ve ilân edilecek kişi bizzat tüzel



kişi tarafından belirlenmekte, genel kurul tarafından seçilememektedir. Bu yönüyle, Kanun, gerçek kişiyi belirleme ve değiştirme hakkını sadece tüzel kişiye vermiştir. Bununla birlikte, şirketin, haklı sebeplerin varlığında tüzel kişiden değiştirme talebinde bulunmaya hakkı vardır.

YTTK' nın görevden alma konusunda getirdiği bir diğer yeni düzenleme de, görevden alınan yönetim kurulu üyesinin tazminat hakkının saklı tutulmasıdır (YTTK md. 364/f.2). Oysa, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 316. maddesinin birinci fıkrasında "azlolunan azanın tazminat talebine hakkı yoktur" denilerek, görevden alınan yönetim kurulu üyesinin tazminat talebinde bulunması engellenmiş idi. Bu itibarla, YTTK' nın anılan düzenlemesi, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer alan haksız hükmü kaldırıp, görevden alınan yönetim kurulu üyelerine tazminat talebinde bulunma imkanı sağlamıştır.

Diğer yandan, yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmasının bir istisnası da bulunmaktadır, o da YTTK' nın 334. maddesi gereği atanan kamu tüzel kişisi temsilcileridir(YTTK md. 364/f.2). Bu şekilde atanan temsilciler, genel kurul tarafından değil, ancak kendilerini atayan kamu tüzel kişisi tarafından görevden alınabilirler (YTTK md. 334/f.2).

Ancak, burada da şu ayrımı yapmak gerekmektedir. YTTK' nın 334. maddesinin birinci fıkrasında "Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişilerinden birine, esas sözleşmede öngörülecek bir hükümlerle, pay sahibi olmasalar da, işletme konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim kurullarında temsilci bulundurmak hakkı verilebilir." denilmiş, ikinci fıkrasında ise "Birinci fıkrada yazılı şirketlerde pay sahibi olan kamu tüzel kişilerinin yönetim kurulundaki temsilcileri, ancak bunlar tarafından görevden alınabilir." hükmüne yer verilmiştir. Yani Kanun, yönetim kurulu üyesinin kamu tüzel kişisi haricinde görevden alınamaması ilkesini, kamu tüzel kişisinin söz konusu şirkette pay sahibi olma esasına dayandırmıştır. Oysa anılan maddenin ilk fıkrasına göre, kamu tüzel kişilerine, o şirkette pay sahibi olmasalar dahi, esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, işletme konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim kurullarında temsilci bulundurmak hakkı verilebilmektedir. Dolayısıyla, kamu tüzel kişisinin, pay sahibi olmadan sadece şirket esas sözleşmesinde yer alan hükme dayanarak atadığı yönetim kurulu üyelerinin, genel kurul tarafından görevden alınması hususunda yasal bir engel bulunmadığı kanısındayız.

YTTK' ya göre yönetim kurulu üyeliğini sona erdiren sebepleri şöyle sıralayabiliriz;

- Üyelik için gerekli kanuni şartları veya esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybetmesi (YTTK md. 363/f.2),
- İflâsına karar verilmesi (YTTK md. 363/f.2),
- Ehliyetinin kısıtlanması (YTTK md. 363/f.2).

Bu sebeplerin varlığında, ilgili kişinin yönetim kurulu üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erer (YTTK, md. 363/f.2).

YTTK' nın anonim şirket yönetim kurulu üyeliklerinde boşalma olması durumunda ne yapılması gerekeceğine ilişkin düzenlemesi 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 315. maddesinden alınmıştır. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun söz konusu maddesinde; "275. madde hükmü mahfuz olmak üzere bir azalık açılırsa idare meclisi kanuni şartları haiz bir kimseyi geçici olarak seçip ilk toplanacak umumi heyetin tasvibine arz eder. Bu suretle seçilen aza umumi heyet toplantısına kadar vazifesini yapar. İdare meclisi azalarından biri iflasa tabi kimselerden olup da iflasına karar verilir veya hacir altına alınır yahut azalık için lüzumlu kanuni vasıfları kaydederse, vazifesi sona ermiş olur. Ağır hapis cezasıyla veya sahtekarlık, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkumiyet halinde dahi hüküm aynıdır." denilmekte idi. YTTK' nın 363. maddesinde ise;

"334. madde hükmü saklı kalmak üzere, herhangi bir sebeple bir üyelik boşalırsa, yönetim kurulu, kanunî şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulun onayına sunar. Bu yolla seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar ve onaylanması hâlinde selefinin süresini tamamlar.

Yönetim kurulu üyelerinden birinin iflâsına karar verilir veya ehliyeti kısıtlanır ya da bir üye üyelik için gerekli kanunî şartları yahut esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybederse, bu kişinin üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erer." denilmiştir.

Dolayısıyla gerek YTTK' nın 363. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan sona erme sebepleriyle gerek bunlar dışındaki herhangi bir sebeple istifa, ölüm vs yönetim kurulu üyeliklerinde bir boşalma yaşanması durumunda, yönetim kurulu, kanunî şartları taşıyan birisini "geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine" seçer ve bu kişiyi toplanacak olan ilk genel kurulun onayına sunar. Bu şekilde seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar (YTTK md. 363/f.1). Genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğinin onaylanması durumunda, yerine getirildiği üyenin kalan süresini tamamlar. Eğer, üyenin görev süresi genel kurul tarihi itibarıyla

sona ermiş ise, boşalan üyeliğe getirilen kişinin görevinin de bittiği kabul edilir. Yine, bu kişinin üyeliğinin genel kurul tarafından onaylanmaması durumunda da, yönetim kurulu üyeliği genel kurul tarihi itibarıyla sona erer.

Ancak, kamu tüzel kişilerinin temsilcileri bu düzenlemenin de istisnasını oluşturmaktadır. Zira 363. maddesinin birinci fıkrasının başında “334. madde hükmünün saklı olduğu” açıkça belirtilmiştir. YTTK’ nın 334. maddesine göre de; Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişilerinden birine, esas sözleşmede öngörülecek bir hükümlerle, pay sahibi olmaları da, işletme konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim kurullarında temsilci bulundurmaları hakkı verilebilmekte, bu temsilciler kamu tüzel kişisi tarafından belirlenmekte ve yine genel kurul tarafından değil, ancak kendilerini atayan kamu tüzel kişisi tarafından görevden alınabilmektedir (YTTK md. 334/f.2). İşte, anılan kamu tüzel kişilerinin temsilcilerinin görevden ayrılması veya alınması durumunda yönetim kurulu üyeliklerinde yaşanacak boşluklarda, YTTK’ nın 363. maddesi uygulanamayacak, yani yönetim kurulu kanunî şartları haiz birini geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçemeyecektir.

Anonim şirketlerde görevin sona ermesini özetleyecek olursak; 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin görevden alınması için, genel kurul toplantısının gündeminde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa dahi haklı bir sebebin bulunması gerekir. YTTK’ nın görevden alma konusunda getirdiği bir diğer yeni düzenleme de, görevden alınan yönetim kurulu üyesinin tazminat hakkının saklı tutulmasıdır. Yönetim kurulu üyeliği için gerekli kanuni şartların veya esas sözleşmede öngörülen niteliklerin kaybedilmesi, üyenin iflâsına karar verilmesi veya ehliyetinin kısıtlanması durumunda, yönetim kurulu üyeliği herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erer.

YTTK’ ya göre yönetim kurulu üyeliği herhangi bir sebeple boşaldığı takdirde, yönetim kurulu, kanuni şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulun onayına sunar. Bu yolla seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar ve onaylanması hâlinde sefelinin süresini tamamlar.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Altaş.S.Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketi Yönetim Kurulu Üyelerinin Görevden Alınması. <http://www.ticaretkanunu.net/makale-8/> Erişim Tarihi:28.04.2014

### 1.3.1.2. Yönetim Temsili

ETTK'nın 317. maddesinde "Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur." hükmü yer almakta idi. YTTK'nın 365. Maddesinde de "Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnaî hükümler saklıdır." denilmiştir. Dolayısıyla, YTTK'da, ETTK'nın konuya ilişkin hükmü aynen muhafaza edilmiş, ancak yeni eklenen ikinci cümle ile istisnalar saklı tutulmuştur.

Kanunî istisnaların başında yönetimin bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devri (YTTK, m.367/f.1) ile murahas üye veya müdür atanması (YTTK, m.370/f.2) gelmektedir. Yine, tasfiyeye girmiş şirketlerde tasfiye memurları da tasfiyeye ilişkin yönetim ve temsil hak ve yetkilerini kullandıklarından, söz konusu yetkileri ve hakları düzenleyen hükümler istisnalar kapsamındadır (Komisyon Raporu). Bu istisnalara birazdan değinilecektir.

YTTK'ya göre, temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur (YTTK, m.371/f.5). Ancak, şirketin rücu hakkı saklıdır.<sup>32</sup>

### 1.3.1.3. Yönetim Kurulunun Görev Dağılımı

ETTK'nın 318. maddesinde;

"İdare meclisi her yıl azaları arasından bir reis ve bulunmadığı zamanlarda ona vekalet etmek üzere bir reis vekili seçer. İdare meclisi, işlerin gidişine bakmak, kendisine arz olunacak hususları hazırlamak, bütün önemli meseleler hususiyle bilançonun tanzimi hakkında rapor vermek ve kararlarının tatbikine nezaret etmek üzere, azalardan lüzumu kadar komite veya komisyon kurabilir. Bankalar Kanununun hususi hükümleri mahfuzdur." denilmekte idi.

YTTK'nın, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin görev dağılımına ilişkin 366. maddesi, ETTK'nın anılan maddesinin, bazı değişikliklerle tekrarıdır. Zira, YTTK'nın 366. maddesinde de;

"Yönetim kurulu her yıl üyeleri arasından bir başkan ve bulunmadığı zamanlarda ona vekâlet etmek üzere, en az bir başkan vekili seçer. Esas

---

<sup>32</sup> Altaş, S. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yönetim ve Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Devri. İSMMMO Yayınları. S:91-92

sözleşmede, başkanın ve başkan vekilinin veya bunlardan birinin, genel kurul tarafından seçilmesi öngörülebilir.

Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konular da rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.” denilmiştir.

YTTK' nın söz konusu hükmünde göze çarpan ilk değişiklik 366. mad- denin birinci fıkrasında, birden fazla başkan vekili seçilmesine olanak sağlanarak yapılmıştır. ETTK hükmü bazı ticaret sicili memurluklarınca “sadece bir başkan vekilinin seçileceği” şeklinde yorumlandığından, bu şekilde açıkça düzenlemesi yoluna gidilmiştir. İkinci değişiklik ise, başkanın ve vekilinin veya bunlardan birinin seçiminin genel kurulca da yapılabilmesine dairdir. Bu hükümle başkana ve vekiline güç kazandırmak amaçlanmıştır.

Dolayısıyla, YTTK gereği, yönetim kurulu, her yıl üyeleri arasından bir başkan ve bulunmadığı zamanlarda ona vekâlet etmek üzere en az bir başkan vekili seçecektir(YTTK, m.366/f.1). Ancak, Kanun, bu görevlendirmenin yıllık olarak yapılmasını öngörmektedir. Dolayısıyla, yönetim kurulu üyeleri iki veya üç yıllık bir süre için seçilmiş dahi olsalar, anı lan seçiminin her yıl yapılması gerekir. Yoksa, yönetim kurulu, üyelerinin görev süresine paralel şekilde, iki ya da üç yıllık bir süre için başkan ve başkanvekili seçimi yapamaz.

Biraz önce ifade ettiğimiz üzere, YTTK, yönetim kurulu başkan ve başkanvekilinin, şirket genel kurulu tarafından seçilmesine de imkan sağlamıştır(YTTK, m.366/f.1). Ancak, bunu temin için, şirket esas sözleşmesinde, “yönetim kurulu başkanının ve başkan vekilinin veya bunlardan sadece birinin genel kurul tarafından seçileceğine” dair bir hükmün bulunması gerekir. Böyle bir hükme, kuruluş esas sözleşmesinde yer verilebileceği gibi, başlangıçta bu yönde bir hüküm yer almasa dahi sonradan esas sözleşme değişikliğine giderek bu yönde bir hüküm de tesis edilebilir.

Bunun yanında, anonim şirket yönetim kurulu;

- İşlerin gidişini izlemek,
- Yönetim kuruluna sunulacak konularda rapor hazırlamak,
- Yönetim kurulu kararlarını uygulamak,
- Veya iç denetim amacıyla komiteler ve komisyonlarda kurabilir.

Hatta, bu komite ve komisyonlarda, yönetim kurulu üyeleri de bulunabilir. Ancak, hemen belirtelim ki, ne bu komite ve komisyonların kurulması ne de yönetim kurulu üyelerinin bu komite ve komisyonlarda bulunması zorunlu değildir. Bu hususlar tamamen şirket yönetim kurulunun takdirine bırakılmıştır.<sup>33</sup>

#### 1.3.1.4. Yönetim Yetkisinin Devri

ETTK' nın 319. maddesinde;

“Esas mukavelede idare ve temsil işlerinin idare meclisi azaları arasında taksim edilip edilemeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağı tespit olunur. İdare meclisinin en az bir azasına şirketi temsil salahiyeti verilir. Esas mukavele ile temsil salahiyetinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını idare meclisi azası olan murahhaslara veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakabilmek için umumi heyete veya idare meclisine salahiyet verilebilir. Bu gibi kayıtlar bulunmadığı takdirde 317. madde hükmü tatbik olunur.” hükmü yer almaktaydı.

ETTK' nın bu hükmünde yer aldığı gibi, YTTK' ya göre de, yönetim kurulu, yönetim haklarıyla temsil yetkilerini muhakkak kendisinin kullanmasının zorunlu olmadığı; gereğinde bir gözetim organı olarak çalışabilen bir organdır. Bu amaçla, YTTK' da yönetim kurulu üyelerinin tümünün, yürütme yetkisini haiz olmayan üye konumuna geçebildiği esnek bir rejim benimsenmiştir. Ancak, YTTK' nın bu konudaki düzenlemesi ETTK' nın 319. maddesinin ikinci fıkrasından bazı noktalarda farklıdır. Bu noktaları şu şekilde izah edebiliriz:

- YTTK yönetim hakkı ile temsili yetkisini birbirinden ayırmıştır. Bu, birazdan ele alınacak olan YTTK' nın 367. ve de 370. maddenin ikinci fıkrası hükmünden anlaşılmaktadır.
- Devir esas sözleşmesel dayanağı gerektirir ve ancak yönetim kurulu tarafından kabul edilen bir teşkilat yönergesi ile yapılır.
- Korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir şekilde ortaya koyan alacaklılar bu yönerge hakkında bilgilendirilir.
- YTTK' da yönetim kurulu yanında ondan tamamen bağımsız, “yönetim” diye adlandırılan bir organ oluşturulmamış, yönetim kurulu ile “yönetim” arasında kesin bir ayırım bulunduğu anlayışı reddedilmiş, sadece şirketin işletme

---

<sup>33</sup>Altaş.S.A.g.e. İSMMO Yayınları.S:93-94

konusunun elde edilebilmesi için gerekli tüm kararların alınması hakkının, bir iç ilişki hakkı olan yönetimin kısmen veya tamamen devrine imkân verilmiştir.

#### **a.Yönetim Yetkisinin Üyelere veya 3. Şahıslara Devri:**

Anonim şirket, kural olarak, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. “Kurul organ” olması noktasında, “yönetim görev ve yetkisi” kurul olarak icra edilir. Bu manada, anonim şirketin yönetimi ve temsili devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir(YTTK, m.367/f.2).

Bununla birlikte, YTTK, yönetim kuruluna, şirketin yönetimini, bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya yönetim kurulu üyesi olması şart olmaksızın üçüncü bir kişiye ya da kişilere devretme imkanı getirmektedir(YTTK, m.367/f.1). Yönetimin devri, “kısmen” veya “tamamen” olabilir. Bir başka deyişle, yönetim kurulu, şirketin yönetimini tümüyle yukarıda sayılan kişilere devredebileceği gibi, bir kısmını da devredebilir. Yönetimin bu anlamda devri, organsal işlevin devridir. Devir, kural olarak temsil yetkisinin devrini içermez. Bunun için temsil yetkisinin 370. maddeye göre ayrıca veya aynı işlemde açıkça belirtilmek suretiyle devri gerekir. Bu husus birazdan izah edilecektir.

YTTK’ ya göre şirket yönetiminin devri için, evvela şirket esas sözleşmesinde “yönetimin kısmen veya tamamen devredilebileceğine” dair bir hükmün bulunması, bulunmuyor ise de bu yönde bir hüküm tesis edilmesi gerekir(YTTK, m.367/f.1). Bu hususta sadece genel kurul kararı almak yeterli olmaz.

Anılan esas sözleşme hükmü yanında, şirketin yönetimini düzenleyen bir “iç yönergenin de” yönetim kurulu tarafından hazırlanıp uygulama- ya konması gerekir(YTTK, m.367/f.1). Bu yönergede; şirketin yönetimi için gerekli olan görevler tanımlanır ve yerleri gösterilir, özellikle de kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğu belirtilir(YTTK, m.367/f.1). Yönerge, üretim öncesini, üretimi, pazarlamayı, muhasebenin yapısını, işleyişini, görev tanımlarıyla şemasını içerir; “yönetim” bir bütün halinde düzenler. Yönergede örgüt şemasının verilmesi yeterli değildir; karar ve atama yetkileri ile işletmenin teknik, ticarî ve hukukî açıdan yönetimine ilişkin esasları da içermelidir. Bu tasarruf murahasların yetki alanlarının da açıkça belirlenmesinde önem kazanır. Örgütlenme yönergesinin tescil ve ilânı gerekli değildir. Ancak, YTTK bu yönergenin kim tarafından karara bağlanacağına ilişkin bir açıklığı içermemektedir. Bu yönergeyi genel kurul veya yönetim kurulu

onaylayabilir. Bu onay hiçbir organ açısından o organa özgülenmiş ve devredilemeyecek bir yetki taşımaz. Devir, esas sözleşmede açıkça öngörüldüğüne göre, devir yönergesi bakımından gerekli esas sözleşmesel dayanak sağlanmış demektir. Önemli olan devirdir. Bu da esas sözleşmede öngörülen bir hükümlerle, “meşruiyet” temelini kazanmış olmaktadır. Teşkilât yönergesi bu devri uygulamaya ilişkin hükümlerini göstermesi bakımından önemlidir.

Yönetim kurulu, talep edilmesi halinde, pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir(YTTK, m.367/f.1). Yönerge hakkında bilgi verilmesi konusunda YTTK pay sahipleriyle alacaklılar arasında bir fark yapmıştır. Pay sahiplerinin bu hususta “korunmaya değer menfaat”leri bulunduğu ilişkin güçlü bir karine vardır. Alacaklılarda böyle bir karine mevcut değildir. Bu sebeple, yönetim örgütü hakkında pay sahipleri bilgilendirilmelidir. Alacaklılar ise korunmaya değer menfaatleri bulunduğunu ikna edici bir şekilde ortaya koyarlarsa bilgilendirilirler. Menfaatin, istenen konu ve olgu ile ilgisi de göz önüne alınmalıdır. Sorumluluk davalarında ve iflâsta pay sahipleri ile alacaklıların menfaati somutlaşır. Bilgi verme yükümü yönergenin bir kopyasının verilmesini zorunlu kılmaz. Haklı sebeplerin varlığında (meselâ, bir alacaklının açtığı bir davada bu yönergeden bir rakibin yararlanması olasılığının bulunması gibi) talebin reddedilmesi de mümkündür.

Bu noktada bir hususu belirtmekte fayda görülmektedir. “İç yönerge” mecburiyeti, sadece yönetim kurulunun şirketi yönetme görevine ilişkindir. Yoksa şirketin temsili için böyle bir yönerge zorunluluğu bulunmamaktadır.

#### **b.Yönetim Kurulunun Ticarî Mümessil ve Vekil Atama Yetkileri:**

YTTK’ nın 368. maddesine göre, yönetim kurulu, ticarî mümessil ve ticarî vekiller atayabilir. Yönetim kuruluna yasa ile tanınan bu yetki devredilemez niteliktedir. Nitekim YTTK’ nın 375. maddenin (d) bendinden “müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ile görevden alınmaları” nın yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerinden olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Yönetimin 367. maddeye göre devredilmiş olması da, yönetim kurulunun söz konusu yetkisini ortadan kaldırmaz.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Altaş.S. A.g.e. İSMMO Yayınları.S:94-97



### 1.3.1.5. Anonim Şirketin Temsili

ETTK' nın 321. maddesinin üçüncü fıkrasında "Anonim şirket adına tanzim edilecek evrakın muteber olması için, aksine esas mukavelede hüküm olmadıkça temsile selahiyetli olanlardan ikisinin imzası kafidir." denilmekte idi.<sup>35</sup>

YTTK' nın 370. maddesinin birinci fıkrasında ise "Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir. " denilmiştir. Yani, tek kişilik yönetim kuruluna sahip anonim şirketlerde, temsil yetkisi tek imza ile kullanılır. Birden fazla üyeye sahip yönetim kurullarında ise, şirket esas sözleşmesinde aksine hüküm yok ise, temsil yetkisi çift imza ile kullanılır. Ancak, 370. maddede, çift imzanın kime ait olacağı konusunda bir açıklık yahut sınırlamaya yer verilmemiştir. Dolayısıyla, temsil yetkisi yönetim kurulu başkanı ve başkanvekilinin imzası ile kullanılabileceği gibi, bunlardan birisi ile birlikte diğer bir yönetim kurulu üyesinin ya da başkan ve başkanvekili şartı aranmaksızın herhangi iki yönetim kurulunun imzası ile de kullanılabilir.

Bununla birlikte, Kanun, temsil yetkisinin esas sözleşme ile düzenlenebileceğini ve hatta esas sözleşmede YTTK m.370/f.1 hükmü dışında bir düzenlemeye de yer verilebileceğini öngörmüştür(YTTK, m.370/f.1). Örneğin, yönetim kurulu birden fazla üyeden oluşsa dahi, şirket esas sözleşmesine konulacak bir hüküm ile temsil yetkisinin tek imza ile kullanılacağı hüküm altına alınabilir(tek imza sistemi). Bu durumda, temsilde çift imza şartı aranmaz ve esas sözleşmede yazılı hükme göre şirket tek imza ile temsil edilir.

Yine, YTTK' ya göre, Kanunun zorunlu tuttuğu bütün işlemler elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile de yapılabilir. Bu işlemlerin dayanağı olan belgeler de aynı usulle elektronik ortamda düzenlenebilir. Zaman unsurunun belirlenmesi gereken ve tüzükte düzenlenen hallerde güvenli elektronik imzaya eklenen zaman damgasının tarihi, diğer hâllerde merkezî veri tabanı sistemindeki tarih esas alınır (YTTK, m.1526/f.3). Anonim şirket adına imza yetkisini haiz kişiler şirket namına kendi adlarına üretilen güvenli elektronik imzayla imza atabilirler. Bu durumda, kullanılacak nitelikli elektronik sertifikalarda sertifika sahibi alanı içerisine, sertifika sahibinin ismiyle birlikte temsil ettiği tüzel kişinin de ismi yazılır. Bu husus ayrıca tescil ve ilan edilir(YTTK, m.1526/f.4)

---

<sup>35</sup> Altaş.S. A.g.e .S:100

Diğer taraftan, yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere de devredebilir (YTTK, m.370/f.2). Ancak, YTTK, bu durumda “en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması” nı şart koşturmuştur (YTTK, m.370/f.2). YTTK’ nın bu düzenlemesi, esasında, ETTK’ nın 319. maddesinin ikinci fıkrası hükmünün tekrarıdır. Anılan düzenleme, ayrıca YTTK’ nın 367. maddesi gereği devredilebilen yönetim hakkını temsil yetkisi ile tamamlamak amacıyla öngörülmüştür.

Dolayısıyla, yönetim kurulu, şirketi temsil etme noktasında, varsa bir ya da birden fazla murahhas azayı ya da şirket müdürünü görevlendirebilir. Ancak, yönetim kurulu üyesi olması şart olmayan şirket müdürünün (ya da genel müdür) temsil ile görevlendirilmesi durumunda, yönetim kurulu üyelerinden en az birisinin de müdür ile birlikte ilgili temsil yetkisi ile donatılmış olması gerekecektir.

#### **a.Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Sınırları**

YTTK’ nın anonim şirketlerdeki temsil yetkisinin kapsam ve sınırlarına ilişkin 371. maddesi esas olarak ETTK’ nın 321. maddesinden alınmış<sup>8</sup>, ancak YTTK ile birlikte “ultra vires” kuralının kaldırılması nedeniyle yeni hükümlere de yer verilmiştir.

YTTK’ nın 371. maddesinin birinci fıkrasında, “Anonim şirketi temsile yetkili olanlar, şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukukî işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler” denilmektedir. Anılan fıkra temsile yetkili olan kişilerin yapabilecekleri iş ve işlemlerin şirketin rücu edebilmesi ve edememesi yönünden sınırını göstermektedir. Ultra vires kuralı kalktığı için, artık şirketin hak ehliyetinin sınırını işletme konusu çizmemektedir. Şirketin hak ehliyetinin değil, imza yetkilisine rücu edeceği veya edemeyeceği sınırı, şirketin amacı ve işletme konusu belirler. Esas sözleşmenin konu hükmüne aykırı işlemlerle bu sınırın aşılması halinde şirketin rücu hakkı vardır. Başka bir deyişle, şirketin amacı ve işletme konusu dışında yapılan işlemler de üçüncü kişiye karşı şirket sorumludur; ancak, sınırı aşan temsil yetkisini haiz kişiye karşı şirket rücu talebinde bulunabilir. Bu manada, temsil yetkisinin kapsamı, “şirketin amacına ve işletme konusuna” giren her çeşit işler ve hukukî işlemlerdir.

Bununla birlikte, temsile yetkili olanların, her zaman için temsil kapsamı dışına çıkması ve şirketin işletme konusu dışındaki işlemlerde bulunması olasıdır. Kanun, bu durumda, yani “temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler” in de şirketi bağlayacağına hükmetmiştir (YTTK, m.371/f.2).

Ancak, üçüncü kişilerin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bilmesi veya durumun gereğinden bilebilecek durumda bulunması ve bu hususun ispat edilmesi halinde, yapılan işlem şirketi bağlamayacaktır(YTTK, m.371/f.2). Buna karşılık, şirket esas sözleşmesinin ilân edilmiş olması, bu hususun ispatı açısından, tek başına yeterli delil kabul edilmeyecektir(YTTK, m.371/f.2). Çünkü şirketin amaç ve konusunda sicil müspet işlevini icra etmez; yani ilân edildiği için üçüncü kişi şirketin amaç ve konusunu bilmek zorunda değildir.

Şirket adına yapılan işlemlerin, zaman zaman şirket esas sözleşmesine yahut genel kurul kararına aykırı olması da mümkündür. Ancak, temsile yetkili kişiler tarafından yapılan işlemin esas sözleşmeye veya genel kurul kararına aykırı olması, iyi niyet sahibi üçüncü kişilerin o işlemde dolayı şirkete başvurmalarına engel değildir(YTTK, m.371/f.4). Kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemler dolayısıyla şirketin, temsile yetkili olanlara rücu hakkı ise saklıdır(YTTK, m.371/f.1).

Temsil yetkisinin sınırlandırılması, genel kaide olarak, iyi niyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez(YTTK, m.371/f.3). Ancak, temsil yetkisi, sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgülenmiş veya merkez ile şube tarafından birlikte kullanılması kararlaştırılmış ve de bu hususlar tescil ve ilân ettirilmiş ise, bu sınırlamalar geçerli olacaktır(YTTK, m.371/ f.3). Bir başka deyişle, tescil ve ilan edilen bu sınırlamalar, iyi niyet sahibi olsalar dahi, üçüncü kişilere karşı dahi hüküm ifade edecektir.<sup>36</sup>

#### **b.Temsilcilerin Tescil ve İlanı:**

YTTK' nın 373. maddesinin birinci fıkrasında "Yönetim kurulu, temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararının noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilân edilmek üzere ticaret siciline verir." denilmektedir.

Bu itibarla, yönetim kurulu, şirketi temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir bir karar almak ve bu kararın noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilân edilmek üzere ticaret siciline vermek zorundadır. Anılan fıkra, ETTK' nın 3239. maddesinden alınmış, ancak şirketin kabul ettiği imza düzenini belirtmek amacıyla "ve bunların temsil şekillerini gösterir kararının noterce onanmış suretini" ibaresi eklenmiştir. Çünkü ETTK' nın 323 üncü maddesinin birinci cümlesi, yönetim kurulunun şirketi temsile yetkili kişilerinin bu hususu sicile bildireceğini belirtmekle

---

<sup>36</sup> Altaş.S. A.g.e. İSMMO Yayınları.S:100-104

birlikte, anılan maddenin ikinci cümlesi birinci cümleden bağımsız, pek de anlam taşımayan bir hüküm konumunda kalmakta ve burada yazılı metinden neyin tescil edileceği anlaşılmamakta idi.

Diğer yandan, YTTK' nın 373. maddesinin ikinci fıkrasında “Temsil yetkisinin ticaret sicilinde tescilinden sonra, ilgili kişilerin seçimine veya atanmalarına ilişkin herhangi bir hukukî sakatlık, şirket tarafından üçüncü kişilere, ancak sakatlığın bunlar tarafından bilindiğinin ispat edilmesi şartıyla ileri sürülebilir” denilmiştir. Anılan hüküm yeni olup, temsile yetkili kişilerin seçimlerine ve atanmalarına ilişkin hukukî sakatlıkların üçüncü kişilere karşı ileri sürülemeyeceği, sürülebilmesi için hukukî sakatlığın onlar tarafından bilindiğinin ispatlanması gerektiği kuralını getirmektedir. Hukukî sakatlık ne kadar ağır olursa olsun bunun üçüncü kişiye karşı ileri sürülememesi, üçüncü kişiye izleyemeyeceği, belirleyemeyeceği ve yargılayamayacağı bir yükümlülük yüklenmesini engellemek ve işlem güvenliği ile adaleti sağlamak amaçlarına yöneliktir.<sup>37</sup>

### **c. Anonim Şirket Adına Atılacak İmzanın Şekli:**

YTTK' ya göre, şirket tarafından düzenlenecek belgelerde “şirketin merkezinin”, “sicile kayıtlı olduğu yerin” ve “ticaret sicili numarası” nın gösterilmesi zorunludur(YTTK, m.372/f.2). Şirket adına imza atmaya yetkili olanlar ise, şirketin unvanı altında imza atarlar(YTTK, m.372/f.1).

ETTK' nın 322. maddesinde “Şirket namına imza salahiyeti olanlar, şirketin unvanını ilave etmeye mecburdurlar. Bu imzalar hakkında 42. maddenin 2. fıkrası hükmü tatbik olunur.” denilmekte idi. Görüldüğü üzere, YTTK' nın 372. maddesinin ikinci fıkrası, ETTK' nın 322. maddesinin tekrarından ibarettir. Bununla birlikte, YTTK m.372/f.1'de “40. maddenin ikinci fıkrası hükmünün saklı” olduğu belirtilmiştir. YTTK' nın 40. maddesine göre de;

- Anonim şirketlerce, ticarî işletmenin açıldığı günden itibaren on beş gün içinde, ticarî işletmenin ve seçilen ticaret unvanının, işletme merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilân ettirilmesi(YTTK, m.40/ f.1),
- Ticaret unvanı ile birlikte şirket adına imzaya yetkili kimselerin imzalarının notere onaylattırılarak ticaret sicili müdürlüğüne verilmesi(YTTK, m.40/f.2),

---

<sup>37</sup> Altaş. S.A.g.e. S:102-104

- Merkezi Türkiye’de bulunan anonim şirketlerin şubelerinin buldukları yerin ticaret siciline tescil ve ilân olunması, ticaret unvanı ile birlikte şube adına imzaya yetkili kimselerin imzalarının notere onaylatılarak ticaret sicili müdürlüğüne verilmesi(YTTK, m.40/f.3),
- Merkezleri Türkiye dışında bulunan anonim şirketlerin Türkiye’deki şubelerinin, kendi ülkelerinin kanunlarının ticaret unvanına ilişkin hükümleri saklı kalmak şartıyla, yerli ticarî işletmeler gibi tescil olunması, bu şubeler için yerleşim yeri Türkiye’de bulunan tam yetkili bir ticarî mümessil atanması, ticarî işletmenin birden çok şubesi varsa, ilk şubenin tescilinden sonra açılacak şubeler yerli ticarî işletmelerin şubeleri gibi tescil olunması (YTTK, m.40/f.4) gerekmektedir.<sup>38</sup>

Anonim şirketi temsile yetkili olanlar, şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukukî işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler. Temsil yetkisinin kapsamı, “şirketin amacına ve işletme konusuna” giren her çeşit işler ve hukukî işlemlerdir. Temsil yetkisinin sınırlandırılması, genel kaide olarak, iyi niyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez. Ancak, temsil yetkisi, sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgülenmiş veya merkez ile şube tarafından birlikte kullanılması kararlaştırılmış ve de bu hususlar tescil ve ilân ettirilmiş ise, bu sınırlamalar geçerli olacaktır. YTTK’ ya göre, şirket tarafından düzenlenecek belgelerde “şirketin merkezinin”, “sicile kayıtlı olduğu yerin” ve “ticaret sicili numarası”nın gösterilmesi zorunludur. Şirket adına imza atmaya yetkili olanlar ise, şirketin unvanı altında imza atarlar. Yine, YTTK’ ya göre temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumlu olacaktır. Ancak, şirket bu kişilere rücu edebilecektir.

### **1.3.2. Genel Kurul**

#### **1.3.2.1. Genel Olarak Genel Kurul, Görevleri ve Yetkileri**

Genel kurul; anonim şirketin daimi olmayan bir organdır. Kendine has kararlar alır. Şirketin iç işlerinin etkiler. Genel kurul; şirketin iç işlerini ilgilendiren konularda kararların alındığı bir iç organ, diğer taraftan da şirketin iradesinin oluşturulmasının aracı olan pay sahipliği haklarının kullanıldığı bir organdır.

---

<sup>38</sup> Altaş.S.A.g.e. S:104-106

Genel kurul pay sahiplerinden oluşur. Pay sahipleri şirket işlerine ilişkin haklarını genel kurulda kullanırlar. Genel kurulun yılda en az bir defa toplanması esastır. Ancak olağanüstü şartların oluşması halinde; olağan üstü toplantılarda yapabilir. Genel kurul ancak karar alır bu kararlar ise yönetim kurulunca uygulanır.

Her pay sahibi ve yönetim kurulu üyesi genel kurula katılabilirler. Üyeler ve denetçiler görüş bildirebilirler. Ancak Murahhas üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin genel kurul toplantısında hazır bulunmaları gerekir. Yönetmelikle belirlenen usul ve esaslara ve 333. Maddeye göre Gümrük ve Ticaret Bakanlığı temsilcileri de genel kurula katılabilir.

YTTK 408. Maddesi genel kurulun yetkilerini belirlenmiş. Hangi hallerde yetkilerini devredilmez olduğunu da hükme bağlamıştır. Buna göre genel kurul; kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörülmüş bulunan hallerde karar alır. Bir başka ifade ile genel kurul, karar verme yetkisini kanundan ve kanun hükümleri çerçevesinde esas sözleşmeden alır. Esas sözleşme, anonim şirketin organlar yetki sistemini kuran yapısına ve organlar arasındaki kanuni işlev dağılımına aykırı şekilde genel kurulu yetkilendiremez. Bu manada yönetim kurulunun kanunda devredilemez yetkilerini kısıtlayıcı hükümler getiremez.

Genel kurulda diğer organlara ait devredilemez yetkileri kendisine çekemez, bunları lehine çeviremez. Bundan da anlaşılıyor ki genel kurul, yönetim kurulu bir ast üst ilişkisi içinde değil, her organ kendisine kanunda verilmiş hükümlere uygun görevini yerine getirir. Aynı şekilde denetime verilmiş işlevler de hiçbir şekilde, genel kurul veya yönetim kurulunca üstlenemez, onlara bırakılamaz.

Kanunun (408. Maddesi ikinci fıkrası ) genel kurulun devredilemez bazı yetkilerini toplu bir şekilde göstermektedir. Bundan da anlaşılacağı üzere genel kurulun çeşitli hükümlerde öngörülmüş olan devredilemez görev ve yetkileri vardır.

Bu maddeye göre, genel kurula ait aşağıdaki görev ve yetkilerin devredilemez nitelikte olduğunu öngörmüştür. Şöyle ki;

- Esas sözleşmenin değiştirilmesi,
- Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, verecekleri huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi hakların belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları,
- Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınmaları,

- Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kar üzerinde tasarrufa, kar payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kara takılması dahil, kullanılmasına dair kararların alınması,
- Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi,
- Önemli miktarda şirket varlığına toptan satışı.

Kanunun üçüncü fıkrası ise tek ortaklı anonim şirketlerle ilgili olarak; tek pay sahipli anonim şirketlerde bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır.

### **1.3.2.2.Genel Kurul İşleyişi, Toplantı ve Karar Nisabı**

#### **a. Genel Kurul Toplantıları**

Genel kurullar olağan ve olağanüstü toplanır.(YTTK 409. Mad.) olağan toplantı; her faaliyet döneminin sonundan itibaren üç ay içinde şirket ana sözleşmesinde aksine hüküm yok ise şirket merkezinin bulunduğu yerde yapılır. Olağanüstü toplantılar ise gerek görüldüğü takdirde her zaman yapılabilir. Bu toplantılarda, organların seçimine, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, karın kullanım şekline, dağıtılacak kar ve kazanç paylarının oranlarının belirlenmesine, yönetim kurulu üyelerinin ibraları ile faaliyet dönemini ilgilendiren ve gerekli görülen diğer konulara ilişkin müzakereler yapılır, kararlar alınır.

Genel kurul sözleşmede aksine hüküm konulmamışsa şirket merkezinin bulunduğu yerde toplanır. Olağanüstü toplantı ise, gerek görüldüğü takdirde her zaman yapılabilir.<sup>39</sup>

#### **b. Genel Kurul Toplantısına Davete Yetkili Organlar**

Genel kurulu toplantıya çağrı yetkisi ve görevi olan organlar: (YTTK 410-411-412. Madde)

- Yönetim kurulu süresi dolmuş olsa bile genel kurulu toplantıya çağırabilir.
- Tasfiye memurları görevleri ile ilgili olarak genel kurulu toplantıya çağırabilir.

---

<sup>39</sup> Fırat.A. Ve Gökbayrak.F. A.g.e.S:134

- Mahkemenin izni ve kararıyla; yönetim kurulunun devamlı olarak toplanmaması, toplantı nisabının oluşmaması ve buna imkan bulunmaması veya mevcut olmama durumuna tek pay sahibinin mahkemeye başvurusu izniyle genel kurulu toplantıya çağırabilir. Bu konuda mahkemenin kararı kesindir.
- Azlık pay sahipleri; sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde ise yirmide birini oluşturan pay sahipleri (azlık veya azınlıklar) yönetim kurulundan, gerekçe göstererek yazılı olarak genel kurulun toplanmasını talep edebilirler. Bu toplantıya koymak istedikleri gündem maddelerini de belirtebilirler. Esas sözleşme ile çağrı veya davet hakkı daha az sayıda paya sahip, pay sahiplerine de tanınabilir.

### **c. Genel Kurul Gündemi, Çağrı ve Toplantının Yapılması**

Genel kurul gündemli toplanır. Gündem ise genel kurulu toplantıya çağırılanlar tarafından belirlenir. Gündemde bulunmayan konular genel kurulda müzakere edilemez ve karara bağlanamaz. Ancak, yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları, yenilerinin seçimi, yılsonu finansal tabloların müzakeresi istisna tutulmuştur. Gerekçe ( YTTK 413. Md.9 kanundaki hükmün son fıkrası) yenidir. Bu madde genel kurula yönetim kurulu üyelerini her olağan genel kurul toplantısında görevden alabilme imkanını vermektedir.

Genel kurul yönetim kurulunun yılsonu itibarıyla ortaya koyduğu performanstan memnun kalmamışsa (yani faaliyet raporunu ve finansal tablolarını yetersiz görmüşse) ve icraatını beğenmemişse süre endişesi taşımadan onu görevden alma imkanına sahiptir.

Genel kurul toplantılarına esas sözleşmede gösterilen şekilde şirketin internet sitesinde ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanan ilanla çağrı yapılır. Adresi belli pay sahiplerine çağrı ilanı, gazetelerle veya iadeli taahhütlü olarak gönderilir.

Genel kurula, yönetim kurulu tarafından düzenlenen “hazır bulunanlar listesinde” adı bulunan pay sahipleri katılabilirler. Yeni Türk Ticaret Kanunu 415. Maddesi eski kanunla büyük ölçüde örtüşüyor. Ancak ikinci fıkrası hükmü yeni olup, buna göre; özellikle pay senedi borsada işlem gören anonim şirketlerde beyaz ciro ile dolaşımda bulunan nama yazılı hisse senetlerinin sahiplerinin genel kurula



katılımlarını sağlamak ve bunu kolaylaştırmak amacıyla öngörülmüştür. Bu niteliği taşıyan gerçek kişiler kimlik göstermek, tüzel kişiler ise vekaletname ibraz etmeleri şartıyla genel kurula katılabilirler.

Çağrısız toplantı da yapılabilir. Bunun için bütün payların sahipleri veya temsilcileri aralarından biri itirazda bulunmadığı takdirde, genel kurul toplantılarının yapılmasına ilişkin hükümlere bağlı kalmak koşuluyla, çağrıya ilişkin usule uyulmaksızın genel kurul yapılabilir. Nisabı yeterli ise karar ve gündemle ilgili maddeleri oybirliği ile alabilirler. Anonim şirketlerde genel kurul toplantılarının yapılmasına ilişkin, hazır bulunanların listesi, toplantı karar ve nisabı, toplantı başkanlığı ve iç yönerge, toplantının ertelenmesi gibi konular eski kanunda hükme bağlanmış şekliyle aynen muhafaza edilmiştir.

#### **d. Pay Sahibinin Kişisel Hakları**

Pay sahibi, paylarından doğan haklarını kullanmak için genel kurula katılabileceği gibi, pay sahibi olan veya olmayan bir kişiyi de temsilci olarak genel kurula gönderebilir.

Kanun gerekçesinde bu maddenin İsviçre Borçlar Kanununun 689. Maddesinden esinlenerek hazırlandığı ifade edilmektedir. Burada hüküm, pay sahipliği haklarının temelini oluşturan temsil edilebilirlik ilkesini esas sözleşme, genel kurul kararları, diğer düzenlemeler ve idari karar ve tasarruflarca kaldırılamayacak bir kanuni kural haline getirmektedir. Haklarını kullanabilmesi için, pay sahibi bu sıfatını şirkete ispatlamalıdır. Pay sahipliği ispatında, pay defterinin sadece bir karene oluşturduğu şeklindeki görüşlerin ve kararların değişmesini gerektirecek bir yenilik içermemektedir. "Pay sahipliği" deyimini, teknik bir deyim olup, bir kişinin bu sıfatının şirketçe tanınmış olmasını ifade eder. Hamiline yazılı pay senedinin zilyedi bulunduğunu ispat eden kimse, şirkete karşı pay sahipliğinden doğan haklarını kullanmaya yetkilidir.(YTTK 426.md.)

**Pay sahibinin temsili:** Katılma haklarını temsilci olarak kullanan kişi, temsil edilenin talimatına uyar. Uymadığı takdirde oyu geçerlidir, fakat temsil edilene karşı, temsilci sorumlu olur.

Hamiline yazılı pay senedini herhangi bir nedenle (kullanım ödöncü senedi, rehin, hapis hakkı, saklama sözleşmesi vs) elinde bulunduran kimse pay sahipliği

haklarını ancak pay sahibi tarafından özel bir yazılı belge ile yetkilendirilmiş ise kullanabilir.

**Organın temsilcisi bağımsız temsilci ve kurumsal temsilci:** (YTTK, 428. Md.) Bu

Madde ve devamındaki maddeler yenidir. Söz konusu hükümler, aynı zamanda pay sahibinin genel kurulda temsili ile ilgili yeni bir durum, sistem getirmektedir.

Buna göre;

**Madde 428**

- Şirket kendisi ile herhangi bir şekilde ilişkisi bulunan bir kişiyi, genel kurul toplantısında kendileri adına oy kullanıp ilgili diğer işlemleri yapması için yetkili temsilci olarak atamalarını pay sahiplerine tavsiye edecekse, bununla birlikte şirketten tamamen bağımsız ve tarafsız bir diğer kişiyi de aynı görev için önermeye ve bu iki kişiyi esas sözleşme hükmüne göre ilan edip şirketin internet sitesine koymaya mecburdur.
- Bundan başka, yönetim kurulu, genel kurul toplantısına çağrı ilanının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanacağı ve şirket internet sitesinde yer alacağı tarihten en az kırk beş gün önce, yapacağı bir ilan ve internet sitesine koyacağı yönlendirilmiş bir mesajla, pay sahiplerini, önerdikleri kurumsal temsilcilerin kimliklerini ve bunlara ulaşılabilecek adres ve elektronik posta adresi ile telefon ve tele faks numaralarını en çok yedi gün içinde şirkete bildirmeye çağırır. Aynı çağrıda kurumsal temsilciliğe istekli olanların da şirkete başvurmaları istenir. Yönetim kurulu, bildirilen kişileri, birinci fıkradaki kişilerle birlikte, genel kurul toplantısına ilişkin çağrısında, adreslerini ve onlara ulaşma numaralarını da belirterek, ilan eder ve internet sitesinde yayımlar. Bu fıkranın gerekleri yerine getirilmeden, kurumsal temsilci olarak vekalet toplanamaz.
- Kurumsal temsilcilik, bir pay sahipliği girişimidir; meslek olarak ve ivaz karşılığı yürütülmez. Kurumsal temsilci Türk Borçlar Kanununun 510. Maddesini ileri sürerek temsil ettiği pay sahiplerinden herhangi bir talepte bulunamaz.
- Bildirge, pay sahipleri tarafından kuruma verilmiş talimat yerine geçer.
- Kusurlu olarak bildirgesine veya kanuna aykırı hareket eden veya hileli işlemler yapan kurumsal temsilci bu fiil ve kararlarının sonuçlarından Türk Borçlar Kanununun 506. Maddesinin birinci ve ikinci fıkraları uyarınca sorumlu olur; sorumluluğu kaldıran veya sınırlayan sözleşmeler geçersizdir.

- Bu maddenin birinci fıkrası uyarınca kendisine temsil yetkisi verilenler ile pay sahibinin Türk Borçlar Kanununun temsile ilişkin hükümleri uyarınca yetkilendirdiği temsilci 429 ile 431. Madde hükümlerine tabi değildir.

#### **Madde 429**

- Tevdi eden temsilcisi, kendisine tevdi edilmiş bulunan pay ve pay senetlerinden doğan katılma ve oy haklarını tevdi eden adına kullanma yetkisine haizse, nasıl hareket etmesi gerektiği konusunda talimat almak için, her genel kurul toplantısından önce, tevdi edene başvurmak zorundadır.
- Zamanında istenmiş olup da talimat alınamamışsa, tevdi edilen kişi, katılma ve oy haklarını, tevdi edenin genel talimatı uyarınca kullanır; böyle bir talimatın yokluğu halinde oy, yönetim kurulunun yaptığı öneriler yönünde verir.
- Bu madde anlamında tevdi olunan kişiler, bağlı olacakları esas ve usuller ve temsil belgesinin içeriği Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca bir yönetmelikle düzenlenir.

Yukarıdaki (428 md.) birinci ve ikinci fıkrasında öngörülen temsilciler, hangi yönden oylarını kullanacaklarını radyo, televizyon gazete vs yollarla ilan ederek, gerekçeleriyle birlikte açıklarlar. Yine bu maddenin ilgili fıkraları gereği, öngörülen temsilciler ile tevdi eden temsilcileri, kendileri tarafından temsil olunacak payların sayılarını, çeşitlerini, itibari değerlerini ve gruplarını şirkete bildirmek yükümlülüğündedirler. Toplantı başkanı bu bildirimleri açıklamak zorundadır.

Yeni Türk Ticaret Kanununun birden çok hak sahibi olan paylarla, yetkisiz katılma ilgili 432 ve 435 maddelerde düzenleme yapmıştır. Pay sahipleri, oy haklarını genel kurulda paylarının toplam itibari değeriyle orantılı olarak kullanır.(YTTK 434 md)

Her pay sahibi şirketin yıllık faaliyet raporları ile finansal tabloları ve şirket mali durumu hakkında bilgi alma, inceleme ve özel denetim isteme hakkına sahiptir. Bununla birlikte her pay sahibi, gideri şirkete ait olmak üzere gelir tablosuyla bilançonun bir suretini isteyebilir.( YTTK 437 md.)<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Fırat.A. Ve Gökbayrak.F. A.g.e.S:135-137

### **Sonuç olarak;**

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle; anonim şirketlere kazandırılan şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda bir çok kolaylıklar sağlanmıştır. Anonim şirketlerin tedrici kuruluşlarının kaldırılması ve İşlem denetçilerinden vazgeçilmesi, tek kişilik anonim şirketlerin kurulabiliyor olması, temsil ve imzada elektronik imzaya geçilmesi, şirket yöneticilerinin çağdaş ve uzman yönetim anlayışını benimseyen, yüksek öğrenim görmüş kişilerden oluşmasının zorunlu kılınmasıyla bilinçli ve küresel piyasalarla mücadeleyi sağlayan ve şirket çıkarlarını koruyup kollayan yönetim anlayışının benimsenmesi sağlanmıştır. Ayrıca Daha önce kurulmuş sermaye şirketlerine otomatik Mersis (Merkezi Sicil Kayıt Sistemi) ile numara oluşturulması, yeni kurulan anonim şirketlerde kuruluş işlemleri sırasında noter aracılığı ile MERSİS numarası oluşturulması bir çok kolaylıklar sağlamaktadır.

## 1.4. ANONİM ŞİRKETLERDE SONA ERME VE TASFİYE

Anonim şirketlerde sona erme ve tasfiyeyi iki kategoride inceleyeceğiz. Birincisi sona erme, ikicisi ise tasfiye olacaktır.

### 1.4.1.Sona Erme

Yeni TTK m. 529, anonim şirketlerin sona erme sebeplerini sayar. Bu maddenin (a) bendi uyarınca anonim şirketler, sürenin sona ermesine rağmen işlerine fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hâle gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle sona erer. Bu düzenleme ile TTK döneminde tartışmalı olan bir konu açıklığa kavuşturuldu. Gerçekten de, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesine rağmen faaliyetlerine fiilen devam eden şirketlerin durumu, TTK' da düzenlenmemekteydi. Yargıtay ise, sürenin sona ermesine rağmen faaliyetlerine devam eden anonim şirketlerin belirsiz süreli hale geldiğini belirterek esas sözleşmelerinin bu duruma uyarlanması gerektiği yönünde karar vermektedir. Yeni TTK ile bu tartışmalar sona erdirildi.

Yeni TTK m. 529'un (b) bendi uyarınca, işletme konusunun gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız hale gelmesi de sona erme sebepleri arasında yer alır. TTK' daki "şirket maksadı" ifadesi yerine, Yeni TTK ile "işletme konusu" ifadesi tercih edildi.

Yeni TTK m. 530 ve m. 531, özel sona erme hallerini düzenler. Yeni TTK m. 530 uyarınca, uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli organlarından birinin mevcut olmaması veya genel kurulun ("GK") toplanamaması durumunda, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, bu durumun kanuna uygun hale getirilmesi için bir süre belirler. Bu süre içinde durum düzeltilmezse, şirketin feshine karar verilir. Tek kişilik anonim şirket kurulmasının mümkün olması ile birlikte, TTK m. 435'teki pay sahiplerinin sayısının beşten aşağı düşmesi durumu Yeni TTK ile sona erme sebebi olarak kabul edilmez.

Yeni TTK m. 531 ise, TTK' da yer almayan haklı sebeplerle fesih kurumunu düzenler. Bu madde uyarınca, haklı sebeplerin varlığında, sermayenin en az onda birini ve halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden payların sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden şirketin feshine karar verilmesini isteyebilir. Burada, bir azlık hakkı öngörülür. Haklı sebep kavramına hangi hallerin dâhil olduğu maddede belirtilmez. Ancak mahkeme fesih yerine,

davacı pay sahiplerine, paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerlerinin ödenip davacı pay sahiplerinin şirketten çıkarılmalarına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme karar verebilir.

Yeni TTK m. 532 uyarınca, sona erme iflastan ve mahkeme kararından başka bir sebepten ileri gelmişse, yönetim kurulu (“YK”) tarafından ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir. Sona eren şirket, kanundaki istisnalar saklı kalmak üzere, tasfiye sürecine girer. Yeni TTK m. 533/2, şirketin tasfiyeye girmesiyle birlikte organların yetkilerinin tasfiye amacıyla sınırlı olarak devam edeceğini açıklığa kavuşturur. Yeni TTK ile iflas halinde tasfiye ve şirket organlarının durumu, TTK’ ya paralel olarak düzenlenir.<sup>41</sup>

#### **a. Genel Olarak Sona Erme Sebepleri**

- Şirket esas sözleşmesinde yazılı sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hale gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle,
- İşletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkansız hale gelmesiyle,
- Esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle,
- Sermayenin en az yüzde yetmiş beşini oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oylarıyla alınacak genel kurul kararlarıyla, (İlk toplantıda anılan nisabın sağlanamaması durumunda ikinci toplantıda da aynı nisap aranır.)
- İflasına karar verilmesiyle,
- Kanunlarda öngörülen diğer hallerde,

#### **b. Özel Haller**

**Organların Eksikliği:** Uzun süreden beri şirketlerin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya şirket genel kurulu toplanamıyorsa, pay sahipleri, şirket alacaklıları veya Sanayi ve Ticaret Bakanlığının istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunu da dinleyerek şirketin durumunu kanuna uygun hale getirmesi için bir süre belirler. Bu

---

<sup>41</sup> Anonim Şirketlerde Sona Erme ve Tasfiye. <http://www.erdem-erdem.com/articles/anonim-sirketlerde-sona-erme-ve-tasfiye/>. Erişim Tarihi: 04.05.2014

süre içinde durum düzeltilmezse, mahkeme şirketin feshine karar verir. Dava açıldığında mahkeme, taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alabilir.

**Haklı Sebeplerle Fesih:** Haklı sebeplerin varlığında, sermayenin en az onda birini ve halka açık anonim şirketlerde yirmide birini temsil eden payların sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden şirketin feshine karar verilmesini isteyebilirler.

Mahkeme, fesih yerine, davacı pay sahiplerine, payların karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerlerinin ödenip davacı pay sahiplerinin şirketten çıkarılmalarına ve duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme karar verebilir.

**Sona Ermenin Tescil ve İlanı :** Anonim şirketin sona ermesi, iflastan ve mahkeme kararından başka bir sebepten ileri gelmişse, yönetim kurulunca ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir.

**Sona Ermenin Sonuçları:** Sona eren şirket, kanundaki istisnaları saklı kalmak kaydıyla tasfiye haline girer. Tasfiye halindeki şirket, pay sahipleri ile olan ilişkileri de dahil tasfiye sonuna kadar tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını tasfiye halinde ibaresi eklenmiş olarak kullanır. Bu halde, şirket organlarının yetkileri tasfiye amacıyla sınırlıdır.

#### 1.4.2.Tasfiye

##### **Tasfiye Memurlarının Atanması:**

Tasfiye, bir işletmenin batması veya kapanması durumunda, varlıklarının satılarak alacaklılara dağıtılması olarak tanımlanabilir.

Yeni TTK m. 536 ve devamı maddeleri, tasfiyeye ilişkin düzenlemeler içerir. Tasfiye memurlarını düzenleyen m. 536 uyarınca, esas sözleşme veya Genel Kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye YK tarafından yapılır. YK, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir. Maddenin 3. fıkrası uyarınca, şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hallerde tasfiye memuru mahkemece atanır. YTTK' dan önceki dönemde, bu durumda dahi tasfiye işleri YK tarafından yürütülmekteydi. Temsile yetkili tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye'de bulunması şarttır. Tasfiye memurlarının hiçbirinin Türk vatandaşı olmaması veya Türkiye'de yerleşim yerinin bulunmaması halinde mahkeme, pay sahiplerinin, alacaklıların veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın istemiyle bu şarta uygun birini tasfiye memuru olarak atar.

Yeni TTK m. 537/1, atanmış tasfiye memurları veya bu görevi yerine getiren Yönetim Kurulu üyelerinin, Genel Kurul tarafından her zaman görevden alınabileceğini düzenler. Maddenin ikinci fıkrası uyarınca, mahkeme tarafından atanan tasfiye memurlarının tescil ve ilan edilmesi için mahkeme kararı yeterli görülür.

Yeni TTK m. 539, tasfiye memurlarının yetkilerinin sınırlandırılması ve genişletilmesini ele alır. Tasfiye memurların yetkileri devredilmez yetkiler olup, ancak belirli işlemlerin yapılabilmesi için bir diğer tasfiye memuruna veya üçüncü bir kişiye temsil yetkisi verilebilir. Tasfiye memurunun üçüncü kişilerle yaptığı tasfiye dışı işlemler de, üçüncü kişinin işlemin tasfiye amacı dışında olduğunu bilmesi veya bilmemesinin mümkün olmaması durumu hariç olmak üzere, şirketi bağlar. Tasfiyenin tescil ve ilan edilmiş olması, bu durumun ispatı için yeterli değildir.

Tasfiye işleri dahilindeki ilk envanter ve bilanço, Yeni TTK m. 540 uyarınca, tasfiye memurları görevlerine başlar başlamaz düzenlenir. YTTK, ETTK' dan farklı olarak, gerekirse şirket mallarına değer biçmek için uzmanlara başvurulabileceğini öngörür.

Yeni TTK m. 541, alacaklıların çağrılması ve korunmasına ilişkin düzenlemeler getirir. Alacaklı oldukları anlaşılan ve yerleşim yerleri bilinen kişiler taahhütlü mektupla, diğer alacaklılar ise Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve şirketin internet sitesinde ve esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, birer hafta arayla yapılacak üç ilanla şirketin sona erdiği konusunda bilgilendirilerek alacaklarını bildirmeye çağrılır. Maddenin ikinci fıkrası, alacaklı oldukları bilinenlerin bildirimde bulunmaması durumunda alacaklarının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın belirlediği bir bankaya depo edileceğini düzenler.

Tasfiye sonucu dağıtımın nasıl yapılacağı, Yeni TTK m. 543'te düzenlenir. Bu madde uyarınca, tasfiye hâlinde bulunan şirketin borçları ödendikten ve pay bedelleri geri verildikten sonra kalan varlığı, esas sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa pay sahipleri arasında, ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır. Tasfiye payında imtiyazın varlığı hâlinde esas sözleşmedeki düzenleme uygulanır. Böylece Yeni TTK ile önce ödenmiş pay bedellerinin iade edileceği, daha sonra da kalan mevcudun, esas sözleşmede aksi öngörülmemişse pay sahipleri arasında ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları nispetinde dağıtılacağı hükme bağlanır.



Tasfiyenin sonunda defterler ve tasfiyeye ilişkin olanlar da dâhil olmak üzere belgeler, belgelerin saklanması ve saklama süresini düzenleyen Yeni TTK m. 82 uyarınca saklanır. Tasfiyenin sona ermesi üzerine şirketin ticaret unvanı, tasfiye memurlarının talebi uyarınca ticaret sicilinden silinir ve yine talep üzerine silinme, tescil ve ilan edilir.

Yeni TTK m. 546 uyarınca pay sahipleri ile tasfiye memurları arasındaki uyuşmazlıklar, basit yargılama usulüne tabi olarak çözülür. Mahkeme, kararını otuz gün içinde verir. Böylece, uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde çözülmesi ve kararın da belli bir sürede verilmesi sağlanır.<sup>42</sup>

#### **Tasfiye Memurlarının Görevleri:**

- Esas sözleşme veya genel kurul kararı ile ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, yönetim kurulu tarafından yapılır.
- Tasfiye memurları, pay sahiplerinden veya üçüncü kişilerden olabilir. Tasfiye ile görevlendirilenler esas sözleşmede veya atama kararında aksi öngörülmemişse olağan ücrete hak kazanırlar.
- Yönetim kurulu, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir. Tasfiye işlerinin yönetim kurulunca yapılması halinde de bu hüküm uygulanır.
- Şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hallerde tasfiye memuru mahkemece atanır.
- Temsile yetkili tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye'de bulunması şarttır.

#### **Tasfiye Memurlarının Görevden Alınması:**

- Şirket esas sözleşmesi veya genel kurul kararıyla atanmış olan tasfiye memurları ve bu görevi yerine getiren yönetim kurulu üyeleri, şirket genel kurulu tarafından her zaman görevden aşınabilirler. Genel kurul görevden aldığı tasfiye memurlarının (tasfiye görevini yerine getiren yönetim kurulu üyeleri dahil) yerine her zaman yenilerini atayabilir.
- Pay sahiplerinden birinin istemiyle veya haklı sebeplerin varlığında, mahkeme de tasfiyeye memur edilen kişileri görevden alabilir ve yerlerine yenilerini atayabilir. Bu yolla atanan tasfiye memurları, mahkemenin atama kararına dayanılarak tescil ve ilan olunurlar.

---

<sup>42</sup> Anonim Şirketlerde Sona Erme ve Tasfiye. <http://www.erdem-erdem.com/articles/anonim-sirketlerde-sona-eme-ve-tasfiye/>. Erişim Tarihi: 05.05.2014

- Şirketi temsile yetkili tasfiye memurlarından hiçbiri Türk vatandaşı değilse ve hiç birinin Türkiye'de yerleşim yeri bulunmuyorsa, mahkeme pay sahiplerinden veya alacaklılardan birinin veya Sanayi ve Ticaret Bakanlığının istemiyle, söz konusu şartlara uygun birini tasfiye memuru olarak atar.

### **Tasfiye Memurlarının Şirket Aktiflerini Satma Yetkisi**

- Şirket genel kurulu tarafından aksi kararlaştırılmamışsa, tasfiye memurları şirketin aktiflerini pazarlık yoluyla da satabilirler.
- Şirketin önemli miktardaki aktiflerinin toptan satılabilmesi için genel kurulun kararı gereklidir. Genel kurulun bu kararı; sermayenin en az yüzde yetmiş beşini oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oylarıyla almış olması gereklidir. Şayet, bu kararın alınacağı birinci toplantıda yeterli nisap temin edilememişse, aynı nisabın ikinci toplantıda da aranmış olması şarttır.

### **Tasfiye Memurlarının Yetkilerinin Sınırlandırılması ve Genişletilmesi**

- Tasfiye memurlarına yasa ile tanınmış olan yetkiler devredilemez. Ancak, belirli uygulama işlemlerinin yapılabilmesi için, tasfiye memurlarından biri diğerine veya üçüncü bir kişiye temsil yetkisi verilebilir.
- Tasfiye memurlarının üçüncü kişilerle tasfiye amacı dışında yaptığı işlemler şirketi bağlar.
- Tasfiye memurları birden fazla ise, aksi genel kurul kararında veya esas sözleşmede öngörülmemişse, şirketin bağlanabilmesi için imzaya yetkili iki tasfiye memurunun şirket unvanı altında imza atması gereklidir. Tasfiye halindeki şirketi tasfiye ile ilgili konularda ve mahkemelerde ve dış ilişkilerde tasfiye memurları temsil eder.
- Tasfiye memurlarının görevlerini yerine getirirken işledikleri haksız fiillerden şirket de sorumludur.

## **Tasfiye İşleri**

### **1.İlk Envanter ve Bilanço**

Tasfiye memurları görevlerine başlar başlamaz, şirketin tasfiyenin başlangıcındaki durumunu incelerler; gerekirse şirket mallarına değer biçmek için uzmanlara başvurarak, şirketin malvarlığına ilişkin durumu ile finansal durumunu gösteren bir envanter ile bilanço düzenler ve genel kurulun onayına sunarlar.

Envanter ve bilançonun onaylanmasından sonra, tasfiye memurları şirketin envanterde yazılı bütün malları ile defter ve belgelerine el koyarlar.

### **2.Şirket Alacaklarının Çağrılması ve Korunması**

Şirketten alacaklı oldukları şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılan ve yerleşim yerleri bilinen kişiler taahhütlü mektupla, diğer alacaklılar Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve şirketin internet sitesinde ve aynı zamanda esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, birer hafta arayla yapılacak üç ilanla şirketin sona ermiş bulunduğu konusunda bilgilendirilirler ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağırılırlar.

Şirketten alacaklı oldukları bilinenler, bildirimde bulunmazlarsa alacaklarının tutarı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca belirlenecek bir bankaya depo edilir. Şirketin, henüz muaccel olmamış veya hakkında uyuşmazlık bulunan borçlarını karşılayacak tutarda para notere depo edilir.

Şirket alacaklılarının çağrılması ve korunması ile ilgili olarak yukarıda yer alan hükümlere aykırı hareket eden tasfiye memurları, kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça, haksız olarak ödedikleri paralardan dolayı, hem şirkete hem pay sahiplerine ve hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.

### **3.Diğer Tasfiye İşleri**

Tasfiye Memurlarının görevleri olarak;

- Şirketin süregelen işlemlerini tamamlamak, gereğinde pay bedellerinin henüz ödenmemiş olan kısımlarını tahsil etmek, aktifleri paraya çevirmek ve şirket borçlarının, ilk tasfiye bilançosundan ve alacaklılara yapılan çağrı sonucunda

anlaşılan duruma göre, şirket varlığından fazla olmadığı saptanmışsa, bu borçları ödemekle yükümlüdürler.

- Tasfiyenin gerektirmediği yeni bir işlem yapamazlar,
- Şirket borçları şirket varlığından fazla olduğu takdirde durumu derhal şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine bildirirler, mahkeme iflasın açılmasına karar verir.
- Tasfiyenin uzun sürmesi halinde, her yılsonu için tasfiyeye ilişkin finansal tabloları ve tasfiye sonunda da kesin bilançoyu düzenleyerek şirket genel kuruluna sunarlar.
- Şirketin bütün mal ve haklarının korunması için düzenli ve görevinin bilincinde bir yönetici gibi gereken önlemleri alır ve tasfiyeyi mümkün olan en kısa sürede bitirirler.
- Tasfiye işlemlerinin düzenli yürütülmesi ve güvenliği için gereken defterleri tutarlar.
- Tasfiye sırasında elde edilen paralardan şirketin süregelen harcamaları için gerekli olan para dışında kalan paraları, bir bankaya şirket adına yatırırılar.
- Vadesi gelmemiş borçları, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınınca kısa vadeli kredilere uygulanan oran üzerinden iskonto ederek derhal öderler. Alacaklılar bu ödemeyi kabul etmek zorundadırlar. Kanun gereği iskonto edilmesi mümkün olmayan (vergi, sosyal güvenlik ödemeleri v.s.) alacaklar bu hükümden istisnadır.

#### **4.Tasfiye Sonucunun Dağıtılması**

Tasfiye halinde bulunan şirketin borçları ödendikten ve pay bedelleri geri verildikten sonra kalan şirket varlığı, şirket esas sözleşmesinde aksi kararlaştırılmamışsa pay sahipleri arasında, ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır. Tasfiye payında imtiyazın varlığı halinde esas sözleşmedeki düzenlemeler uygulanır.

Şirket alacaklılarına alacaklarını almaları ile ilgili olarak üçüncü kez yapılacak çağrı tarihinden bir yıl geçmedikçe, şirket kalan malvarlığı dağıtılamaz. Alacaklılar için bir tehlike mevcut olmadığı takdirde mahkeme son çağrı tarihinden itibaren bir yıllık süre geçmeden de şirket malvarlığının dağıtımına izin verebilir. Şirket esas sözleşmesinde veya genel kurul kararında aksine hüküm bulunmadıkça tasfiye kalanı para olarak dağıtılır.

## **5.Şirket Defterlerinin Saklanması**

Tasfiyenin sonunda defterler ve tasfiyeye ilişkin olanlar da dahil olmak üzere tüm belgeler, yasada usul ve esasları belirlenen zamanaşımı süresinin sonuna kadar saklanmak zorundadır.

## **6.Şirket Unvanının Ticaret Sicilinden Silinmesi**

Tasfiyenin sona ermesi üzerine şirkete ait ticaret unvanının sicilden silinmesi tasfiye memurları tarafından sicil müdürlüğünden istenir. İstem üzerine silinme tescil ve ilan edilir.

## **7.Uygulanacak Diğer Hükümler**

Pay sahipleri ile tasfiye memuru veya memurları arasındaki uyuşmazlıkların çözümü basit yargılama usulüne tabidir. Mahkeme, gerekli görürse ilgili pay sahiplerini dinleyerek, kararını otuz gün içinde verir.<sup>43</sup>

### **Ek Tasfiye:**

Yeni TTK, tasfiyeye ilişkin olarak iki yeni kurum öngörür. Bunlardan ilki olan ek tasfiye, Yeni TTK m. 547'de düzenlenir. Tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, YK üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilirler. Böylece, tasfiyenin kapanmış olmasına rağmen ek tedbirlerin alınmasının gerekli olması durumunda, şirketin yeniden tescilinin istenmesi mümkün olur. Yeni TTK' nın madde gerekçelerinde şirkete ait bazı aktiflerin tasfiyede dikkate alınmamış olması, malvarlığının dağıtımı sırasında kanuni hükümlere uyulmaması ve organlara karşı sorumluluk davası açılacak olması gibi sebepler, ek tasfiye yapılmasını zorunlu kılacak durumlar olarak sayılır. Yine madde gerekçelerinde, ek tasfiyenin talep edilebilmesi üç şartın varlığına bağlanır. Bunlar; yeniden tescil isteğinin korunmaya değer bir menfaate dayanması, yeniden tescilin amaca ulaşmada tek yol olması ve alacağın veya aktifin varlığının kanaat doğurucu şekilde belgelendirilerek silme kararının iptalinin dava olunmasıdır

Yeni TTK m. 547/2 uyarınca, mahkeme istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verir ve bu işlemleri yapmaları

---

<sup>43</sup> Kayar.H. YTTK'ya Göre Anonim Şirketlerin Sona Ermesi ve Tasfiyesi. <http://www.samden.com.tr/makale.php?id=174>. Erişim Tarihi: 05.05.2014

için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir.

### **Tasfiyeden Dönülmesi:**

Tasfiyeye ilişkin yeni kurumlardan bir diğeri olan tasfiyeden dönülmesi, Yeni TTK m. 548'te düzenlenir. Tasfiyeden dönme imkânı ile şirket, Genel Kurulun alacağı bir karar ile tasfiye amacı taşıyan bir şirket olmaktan çıkar ve tekrar kâr elde etme amacı taşıyan bir şirket haline gelir. Şirket sürenin dolmasıyla veya Genel Kurul kararıyla sona ermiş ise, pay sahipleri arasında şirket malvarlığının dağıtımına başlanılmış olmadıkça, Genel Kurul şirketin devam etmesini kararlaştırabilir. Bu kararın sermayenin en az yüzde altmışının oyu ile alınması gerekse de, esas sözleşme ile bu nisabın ağırlaştırılması ve başkaca önlemler öngörülmesi mümkündür. Tasfiyeden dönülmesine ilişkin Genele Kurul kararı, tasfiye memuru tarafından tescil ve ilan ettirilir.<sup>44</sup>

### **Sonuç Olarak;**

Yeni TTK' nın anonim şirketlerde sona erme ve tasfiyeye ilişkin hükümleri, TTK dönemindeki eksiklikler ve gereksinimler de göz önünde bulundurularak yeniden düzenlendi. Şirket süresinin sona ermesine rağmen faaliyetlerinin fiilen devam ettirilmesi durumunda şirketin sona ermeyeceği açıklığa kavuşturuldu. TTK' da yer almayan haklı sebeplerle fesih, Yeni TTK ile kanun kapsamına alındı. Ek tasfiye ve tasfiyeden dönülmesi imkanları ile tasfiye sürecine giren şirketler bakımından yeni seçenekler öngörüldü. 1 Temmuz 2012 itibariyle yürürlüğe giren Yeni TTK' nın sona erme ve tasfiye işlemlerinin daha rahat işlemlerini sağlayacağı öngörülmektedir.

---

<sup>44</sup> Anonim Şirketlerde Sona Erme ve Tasfiye. <http://www.erdem-erdem.com/articles/anonim-sirketlerde-sona-erme-ve-tasfiye/>. Erişim Tarihi: 05.05.2014

## İKİNCİ BÖLÜM

Bu bölümde denetim konusunu tüm detaylarıyla inceleyerek, denetime ilişkin; denetim konusu ve kapsamı, denetçinin seçimi, görevden alınması ve denetim sözleşmesinin feshi, denetçi olabileceklere ilişkin nitelikler, bağımsız denetimin önemi, genel kabul görmüş denetim standartları, Oxley Yasası ve yasanın bağımsız denetime katkıları, bilgi alma hakkı, denetim raporu ve görüş yazıları, sır saklamadan doğan sorumluluk, şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları, topluluk ilişkilerinde özel denetim hususları detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

Bağımsız denetim bir işletmenin, mali tablo ve diğer finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu ve doğruluğu, makul güvence sağlayacak yeterli bağımsız denetim kanıtları ile tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bütün bu bilgiler doğrultusunda denetim konusu ve denetçiler hakkındaki detaylı bilgiler, bağımsız denetim kalitesi ve önemi, bağımsız denetçi görüşleri ve raporlama standartları hakkında kapsamlı bilgiler verilecektir.

### 2.1. DENETİME GENEL BAKIŞ

**Amacı:** Denetimin amacı, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda hedeflenen kullanıcılara güvence sağlayacak bir görüş oluşturulmasıdır.

**Kapsamı ve konusu:** Denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün hedeflenen kullanıcılara raporlanmasını kapsar.

6102 sayılı Kanun hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, risklerin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem ile doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi mevzuat uyarınca öngörülen diğer hususlar denetim konularıdır.

### 2.1.1. Denetim Kavramı

Ticari faaliyetler ile ilgili olayların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Kurumların ve işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını belirlemek, çıkar ilişkisinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiş; belirli dönemlerde faaliyetlerle ilgili sonuçların ilgili kişilere ve devlete raporlanması zorunlu tutulmuştur. Faaliyet sonuçlarının işletmelerle çıkar ilişkisinde bulunan kişiler ve devlet adına araştırılması yasalarla zorunlu hale getirilmiştir.

Denetim, en genel anlamıyla, bir işin öngörüldüğü biçimde yapılıp yapılmadığının saptanması olarak tanımlanabilir. Denetim için ilk şart kabul edilmiş bir planın bulunması ve emirlerin verilmiş olmasıdır. Verilen emirler ve konulan ilkeler uygun ve etkin bir yönetim faaliyeti için gereklidir. Denetimin bir diğer şartı, bu faaliyetleri ele alacak yani denetleyecek bir kimsenin ve organın varlığıdır.

Denetime olan talep, temsilci ve temsil edilen taraf ilişkisi ile başlamıştır. Temsil edilenin çıkarları ile temsilci çıkarları arasında bir çatışma çıkması durumunda; temsilci, temsil edilen tarafın çıkarları doğrultusunda hareket etmeyebilmektedir. Her iki tarafın çıkarları ile ilgili uyuşmazlıklardan kaçınmak veya bu uyuşmazlıkları en aza indirmek amacı ile temsil edilenler bir izleme sistemine ihtiyaç duymuşlardır.<sup>45</sup>

Denetim ne yapıldığını, nereye ulaşıldığını belirten bir değerlendirmedir. Bir işletmede denetim yapabilmek için fiilen bulunulan yerin ve ulaşılmak istenilen yerin yani hedefin ne olduğu bilinmelidir.

Bir işletmede yönetsel anlamda denetim dört evreden oluşur:

- Standartların belirlenmesi,
- Fiili durumun saptanması,
- Standartlarla fiili durumu karşılaştırarak sapmaların değerlendirilmesi,
- Sapmaların nedenleriyle ilgili önlemlerin belirlenmesi

---

<sup>45</sup>Senal.S. A.g.e. S:4



Bu açılardan denetim, sanılacağı üzere tamamen geçmişe dönük değildir. İyi bir denetim mekanizması ile işletmede oluşabilecek sapmalar ya oluşmadan veya oluşuktan kısa bir süre sonra ortaya çıkarılabilir.<sup>46</sup>

### **2.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi**

Muhasebe denetiminin tarihsel gelişimi sürecinde, muhasebe denetimi yaklaşımlarında ve muhasebe denetimi ile ilgilenen taraflarda da değişiklikler olmuştur. İlk yıllarda denetimin ilgili tarafı işletme sahipleri iken, zamanla borç verenler, devlet, sermaye piyasası yatırımcısı gibi diğer gruplarla ilgi duyanların sayısı artmıştır. Denetim uygulamalarında kullanılan yaklaşımlar ise zaman içinde aşağıdaki gibi değişmiştir.

- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900'lu yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik "Belge Denetim Yaklaşımı",
- 1900 -1930 döneminde mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik "Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı",
- 1930'lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı",
- Günümüzde bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu "Yönetim Denetimi Yaklaşımı".
- 2000'li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, "Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı" ön plana çıkmıştır.<sup>47</sup>

#### **2.1.2.1. Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi**

Türkiye'de denetimin tarihsel gelişimini Türkiye için bir dönüm noktası olan Cumhuriyetten önce ve sonra olarak değerlendirmek hem bu konudaki düzenleme ve kanunlar açısından hem de uygulamalar açısından karşılaştırma imkanı verecektir.

---

<sup>46</sup> Aydemir.İ. Muhasebe Denetimi. Muhasebe Denetimine Bakış. S:12

<sup>47</sup> Uzay.Ş. Tanç.A. ve Erciyes.M. Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe. S:2-3

## **a.Cumhuriyet Öncesi Dönem**

Cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemektedir. Osmanlı Şer-ıye Sicilleri incelendiği zaman Osmanlı Devleti Hukuk Sisteminde amme menfaatinin gözetmek üzere her türlü mali içerikli konularda kadılarına tam olarak yetki verilmiş kadılar bu yetki çerçevesinde buldukları bölgelerdeki muhasebat ile ilgili her türlü işlemlerin yerine getirilmesinden veya yerine getirilen işlemlerin kontrol edilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Kadılar bu görevlerini yerine getirirken muhasebat ile ilgili bütün almış oldukları kararları şer-ıye sicillerine kayırlı ederlerdi.

II. Mahmut'tan sonraki dönemde Osmanlı Merkezi Hükümetinde Avrupa örneğine uygun olarak bakanlıklar (nezaretler) kurulmaya başlamıştır. Bu kuruluşların temelini oluşturan "teftiş" birimlerinde görevlendirilenlere "müfettiş" dendiği ve böylece bu dönemden itibaren Türk Kamu Yönetiminde denetleme hizmetlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütölmeye başlandığı anlaşılmaktadır.

## **b.Cumhuriyet Sonrası Dönem**

Muhasebe mesleğinde denetim boyutu öncelerde mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. Muhasebede bilirkişilik faaliyeti Osmanlıların kuruluş yıllarından bu güne kadar süregelen geleneksel bir uygulamadır. Ancak fiili denetim 1926-1934 yılları arasında muhasebe mesleğinde serbest çalışan, dürüstlüğü ile iyi tanınan bazı meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi ile başlar. Ekonomik gelişme, bazı yabancı sermayeli şirketlerin gereksinimini, muhasebe mesleğinin denetim boyutunun geliştirilmesini gündeme getirmiştir. Devlet kesiminde, Devlete ait ekonomik kuruluşları destekleyen bir memur sınıfının oluşumu, Maliye Bakanlığı adına denetim yapan Maliyet Müfettişleri ve Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mutahassıslığı'nın Hesap Uzmanları şeklinde yeniden yapılandırılması ile serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki gelişimleri sonucunda denetim amaçlı mesleki örgütlenme ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu amaçla mesleğin Fransa'da kullanılan unvanlarından biri olan Expert Comptables'ın Türkçe karşılığı olan Muhasebe Uzmanları unvanı seçilerek 1942 yılında "Türkiye Muhasebe uzmanları Derneği" kurulmuştur. Halen faaliyette bulunan dernek muhasebe mesleğinin denetim boyutunda gelişmesi için faaliyetlerini sürdürmektedir.

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışında fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslar arası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

Türk hukukunda işletme denetimleri 1987 yılına gelinceye kadar TTK ve vergi mevzuatı çerçevesinde kamu gelirlerini güvence altına almak amacıyla, kamu otoriteleri tarafından yapılan bir denetim şeklinde görülmüştür. 1987 yılından sonra kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanma eğilimi ortaya çıkmış ve bu eğilimle birlikte bağımsız denetim, işletme denetiminde yerini almıştır.

Türkiye’de 1987 yılına kadar finansal tabloların denetimi Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı çerçevesinden yürütülmüş ve tarihi süreç içinde ülkemizde denetim kavramı ilk kez Türk Ticaret Kanunu’nda yer almıştır.

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiş ancak denetleme ilke ve kuralları ise, ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal nitelik kazanmıştır. Bu süreçte ulusal ve yabancı kökenli 19 şirket tescil edilmiştir. Bu şirketler bir araya gelerek “Bağımsız Denetim Derneği”ni kurmuşlardır.

Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi:

1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlar Oluşturulmasına,
2. Tek Düzen Hesap Çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirlenmesine,
4. Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, mesleğe giriş sınavının uygulanması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,
5. Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans, gerekse lisansüstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutlarının geliştirilmesine,

6. Muhasebe denetimine vergi denetim olarak bakmamaya,
7. Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilerce onaylanması zorunluluğunun getirilmesine bağlı olmuştur.<sup>48</sup>

### **2.1.3. Muhasebe Denetimi ve Özellikleri**

En genel anlamı ile muhasebe denetimi; Belirli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.

#### **a. Denetim bir karşılaştırma sürecidir**

Denetimin amacı, rakamlarla ifade edilebilen bilgiler ile önceden tespit edilmiş kıstaslar arasındaki uyum derecesini belirlemektir. Bu nedenle denetim, rakamlaştırılabilir bilgiler ile kıstasların karşılaştırılması işlemi olarak tanımlanabilir.

Denetim yapabilmek için önce rakamlarla ifade edilebilen bilgileri elde etmek gerekir. Bu bilgiler; kayıtlar, tablolar, tutarlar v.b. olabilir. Karşılaştırma kıstasları ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasa ve yönetmelikler, sözleşme şartları olabilir. Karşılaştırılabilir bilgiler ile kıstaslar, denetim amacına göre değişir örneğin; denetimin amacı, mali tabloları denetlemek ise rakamlaştırılabilir bilgi finansal tablolardır. Karşılaştırma kıstasları ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Denetimin amacı, kayıt işlemlerinin doğruluğunu araştırmak ise birinci unsur işletme personeline tutulmuş kayıtlardır. Kıstaslar ise yetkililerce konulmuş olan prosedürler, yöntemler ve yasal yükümlülüklerdir.

#### **b. Denetim belli bir ekonomik birime ait bilgileri kapsar**

Denetim kapsamı genellikle belli bir ekonomik birim veya dönem ile sınırlandırılır çoğu kez ekonomik birim devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişiler olabilir.

Denetimin kapsadığı dönem, genellikle bir yıldır. Fakat günümüzde bir aylık, üç aylık, altı aylık dönemler itibarıyla denetimler yapılması olağandır. Bazı durumlarda birkaç yıl, hatta bir işletmenin tüm ömrü denetim konusu yapılabilir.

---

<sup>48</sup> Bezirci.M. ve Karasioğlu.F. Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. S:4-8

### **c.Denetim delil toplama ve değerleme s¼recidir**

Denetim delilleri, denetlenen işletmenin personelinin veya ¼¼¼nc¼¼ kişilerin yazılı ve s¼zli bildirimleri, denetçinin gözlemleri v.b. çok çeşitli biçimlerde olabilir. Denetim amaçlarına ulaşmak için denetçi yeterli miktar ve kalitede delil toplamak zorundadır. Bu nokta denetimin en kritik yönüdür.

### **d.Denetim uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır**

Denetimi yapacak kişi rakamlarla ifade edilebilecek bilgileri ve bunların karşılaştırılacağı kıstasları çok iyi bilmelidir. Denetim s¼reci boyunca yeterli miktar ve kalitede delil toplayabilmeli ve bir kanaat oluşturabilmelidir. Bu nedenle denetçi yüksek düzeyde mesleki bilgi ve tecr¼beye sahip bir uzman olmalıdır.<sup>49</sup>

## **2.1.4. Denetim T¼rleri**

Denetim konusuna göre denetim, denetçi stat¼s¼ne göre denetim olarak ikiye ayrılır.

### **2.1.4.1.Denetim Konusuna G¼re Denetim**

Denetim t¼rlerinin ele alındığı bu kısımda, farklı açılardan denetim çeşitleri ele alınacaktır. Burada önce konusunda göre denetim t¼rleri ele alınacaktır. Konusuna denetim t¼rleri ¼¼ başlıkta ele alınabilir. Bunlar; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir.

#### **a.Mali Tablolar Denetimi**

İşletmenin mali tablolarının, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonucunu doğru ve d¼r¼st, genel kabul görm¼ř muhasebe ilkelerine ve yasal d¼zenlemelere uygun olup olmadığının denetimidir. Yaygın olarak yapılan mali tablolar denetimi "bağımsız denetim" ya da "dış denetim" olarak da adlandırılmaktadır. Mali tablolar denetimi Bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yapılır. Bu denetimin konusu ortaklara veya vergi dairelerine verilen mali tablolardır.

---

<sup>49</sup> Karanfiloğlu.Y.A. Muhasebe Denetimi Kavramı ve Y¼ntemleri.Sayıştay Dergisi.Sayı:35 S:1-3

## Özellikleri

- Önemli hataların olup olmadığının tespit edilerek incelenen mali tablolara güvenilirlik kazandırmaktır.
- Denetim tamamen bağımsız kişi veya kişiler tarafından yapılır.
- Denetim sonunda mali tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulur.
- Oluşturulan görüş mantıklı bir güvenilirlik temeline oturtulur, hiçbir zaman mali tablolar hakkında %100 güvenilirdir sonucuna varılmaz.<sup>50</sup>

Bu denetim şekli, finansal tabloların ve bu tabloların dayanak noktasını meydana getiren belge, kayıt ve başka ipuçlarına göre devam edilen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda hülasa eden sistematik tetkiklerdir.<sup>51</sup>

## b.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde, firmaların gerçekleştirmiş olduğu prosedürlerin ölçüt olarak kanunlara, mevzuata, yönetmeliklere, firma stratejilerine uygunluğu tespit edilmeye çalışılmaktadır.<sup>52</sup>

Muhasebe bilgilerinin belirli bir otorite tarafından konulmuş bulunan kurallara uyup uymadığının denetimidir. Bu otorite devlet olabilir; işletmenin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirip getirmediği bu anlamda bir uygunluk denetimidir.

Adı geçen otorite işletmenin üst yönetimi olabilir; üst yönetim tarafından konulmuş bir satın alma onayının yerine getirilip getirilmediğinin denetimi bir uygunluk denetimidir. Uygunluk denetimi örgüt denetçileri ve örgüt dışındaki denetçiler tarafından da yapılabilir. Örneğin, işletmelerin sosyal sigorta bildiriminin doğruluğu ücret işlemleri ve ilgili belgelerin sosyal sigorta mevzuatına uygunluğunun SSK denetçileri tarafından araştırılması ile belirlenir. Bu denetimde kriter SSK mevzuatıdır. Sayıştay denetçileri tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırılması da uygunluk denetimi kapsamına girer.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Aydaş.İ.Muhasebe Denetimi.S:12

<sup>51</sup> Şirin.M. Denetim Kanıt Teorisi ve Gelişimi.Sayı:61. S:24

<sup>52</sup> Yılmaz.H.G ve diğerleri.Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları,Avrupa Birliği Hukuku,Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi,Ankara:Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.2004.S:22

<sup>53</sup> Aydaş.İ. A.g.e. S:12

### c.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, iç denetçilerce uygulanmaktadır ve yapılan değerlendirmeler yönetime rapor edilmektedir.<sup>54</sup>

Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlendirmektir.

Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işletmeden işletmeye, hatta işletme içerisinde bölümden bölüme farklılık gösterebilir. Faaliyet denetimi büyük ölçüde öznedir. Dolayısıyla, faaliyet denetçisi, mevcut başarının ölçülüp raporlanmasından daha çok, bu başarının daha da iyileştirilmesine yönelik önerilerini belirtir nitelikte raporlar sunar. Bundan dolayı faaliyet denetimi, diğer denetim türlerinden farklı olarak “yönetsel danışmanlık” şeklinde nitelendirilebilmektedir.<sup>55</sup>

#### Amaçları

Faaliyet denetiminin yapılmasının temelde üç amacı bulunmaktadır. Bunlar:

1. Faaliyetlerin belirlenmesi,
2. Gelişmeler için fırsatların belirlenmesi,
3. Gelecek dönemlere ilişkin önerilerin geliştirilmesidir.

#### Faaliyet Denetiminin Türleri

- **Fonksiyonel Denetimler:** Burada fonksiyondan kastedilen, işletme faaliyetlerinin gruplandırılması anlamındadır. Örneğin; üretim fonksiyonu, satın alma fonksiyonu gibi. Çok çeşitli şekillerde oluşturulmuş fonksiyonların etkenlik ve etkinlik anlamında iç kontrollerinin değerlemesine fonksiyonel denetim diyoruz.
- **Örgütsel denetimler:** Bir örgütün faaliyet denetiminin şubeler, departmanlar gibi örgütün bütünüyle ilgilenmesidir. Örgütsel denetim, örgütte

<sup>54</sup> Dilaver.E.D. Bağımsız Mali Denetim ve Türkiye Uygulaması.İstanbul 1998.S:10

<sup>55</sup> Uzun.Ş. Faaliyet Denetimine Genel Bakış. S:2-5

fonksiyonların karşılıklı etkileşiminin ne ölçüde etken ve etkin olduğunu değerlendirmeye çalışır. Dolayısıyla, organizasyon planı ve koordinasyon faaliyetleri bu tür denetimde önem kazanmaktadır.

- **Özel görevler:** Faaliyet denetimi kapsamında, yönetim özel görevler verebilir. Örneğin işletmede bilgi sisteminin daha etkin hale getirilmesi, belirli bir departmanda hile olasılığının araştırılması gibi.<sup>56</sup>

#### 2.1.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim

Denetçilerin bağlı olduğu kurumlara göre gerçekleştirilen denetimleri üç kısımda ele alabiliriz. Bunlar; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetimdir. Burada daha çok denetimi yapan kişilerin kime karşı sorumlu olduğu gerçeği öne çıkmaktadır. Bu kısımda yerine getirilen her bir denetimden beklenen yararlar ve varılmak istenen sonuçlarda farklıdır.

##### a. İç Denetim

İç denetim, firma içerisinde gerçekleştirilen genellikle uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi biçiminde yürütülen denetim türünü ifade etmektedir. İç denetimin gayesi, firma varlıklarının çeşitli nedenlerle kaybolmasını önlemek ve firma yöneticilerinin görevlerini etkin bir biçimde gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktır.<sup>57</sup>

İşletmelerin gittikçe büyümesi, faaliyetlerinin karmaşıklığı, çalışanların ve faaliyetlerin yenilenmesi, yöneticilerin iş akışını doğrudan kontrol etme imkanını ortadan kaldırmıştır. Firma yönetimi açısından ortaya çıkan bu sorunların çözümü için; etkin bir iç denetim "firma içi denetim" (iç kontrol sistemi) gereklidir. Bir firmada iç denetim yapılması ile şu amaçların gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir:

- İşletme varlıklarının sürekli korumak ve kollamaktır.
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilirliğini sağlamaktır.
- İşletme üst yönetiminin belirlediği politika ve kurallara uyumu sağlamaktır.
- İşletme faaliyetlerinin etkin, verimli ve kaliteli bir şekilde gerçekleşmesini temin etmektir.
- Dışarıdan yapılacak denetimlere işletmeyi hazır halde tutmaktır.

---

<sup>56</sup> Uzay.Ş. A.g.e. S:6

<sup>57</sup> Kepekçi.C. Bağımsız Denetim. Ankara Siyasal Kitapevi.2008 S:4



İç denetim sürekli bir denetimdir. İç denetçiler; belirli süreler sonunda yaptıkları iç denetim faaliyetleri konusunda üst yönetimi, sözlü ve yazılı raporları ile bilgilendirmek durumundadırlar.

## **b.Kamu Denetimi**

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından yerine getirilen denetim türüne kamu denetimi denir. Kamu denetiminin amacı; bir firmada ya da kurumda gerçekleştirilen faaliyetlerin yasalara, yönetmeliklere, genelgelere, genel politika ve kurallara uygun şekilde gerçekleştirilmesine katkı sağlamak ve bu konularda eksiklikler var ise bunların düzeltilmesine ve giderilmesine katkı sağlamaktır. Çeşitli ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de; kamu denetimi yapan çok kurum bulunmaktadır. Bunların başında;

- Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay
- Maliye Bakanlığına Bağlı Maliye Müfettişleri, Hesap uzmanları Kurulu,
- Hazine Müsteşarlığı, Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Teftiş Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu, gibi kuruluşlar gelmektedir.

## **c.Bağımsız Denetim**

Bugün firmaların temel hedefi, kit olan kaynaklarını en verimli alanlara yönlendirip yatırıma dönüştürmektir. Bu dönüşümün başarı ile yapılabilmesi için; doğru finansal bilgilere ihtiyaç vardır. Alınacak kararların dayanağını oluşturacak finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması son derece önemlidir. Ancak firma dışındaki kişilerin, sunulan finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini test edebilme bilgi ve yetkileri oldukça sınırlıdır. Bu gerçek ise; firma dışından, yetki sahibi üçüncü bir kişi tarafından yapılacak "bağımsız denetim faaliyetini gerekli kılmaktadır.

Bağımsız denetim kısaca; firma dışından uzman biri tarafından, yansız olarak gerçekleştirilen denetimdir. Bağımsız denetim; bir firmanın ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu test edecek yeterli denetim kanıtları ve mantıklı denetim yöntemlerinin uygulanması ve sonuçlarının bir rapora bağlanması işlemlerinin bütünüdür.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Aydemir.İ. A.g.e. S:18-20

Bağımsız denetim diğer bir ifadeyle; denetimin, firmadan bağımsız bir uzman eliyle yürütüldüğü denetim faaliyetidir.<sup>59</sup>

### 2.1.5. Denetçi Türleri

Denetim çalışmalarını yapacak olan kişiler denetçilerdir. Denetçilerin denetimi en iyi şekilde yapabilmeleri için tarafsız olmaları, gerekli mesleki bilgi ve deneyimlere sahip olmaları ve dürüst olmaları çok önemlidir. Denetim çalışmasını yapan denetçiler üç grupta toplanabilir. Bu denetçiler;

- Bağımsız denetçi
- İç Denetçi
- Kamu denetçileridir.<sup>60</sup>

#### 2.1.5.1 Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler eğitimleri, tecrübeli ve/veya bağımsız olma özellikleriyle çeşitli denetim faaliyetlerini en iyi şekilde devam ettirebilecek kabiliyetteki insanlardır.<sup>61</sup> Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi bulunmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçilere çeşitli ülkelerde, Dış Denetçi, Diplomalı Kamu Saymanı, Fermanlı Muhasip, İktisat Denetçisi, Hesap Uzmanı adları verilmektedir. Ülkemizde bu kapsama girebilen denetçiler, "Yeminli Mali Müşavir" ve "Bağımsız Dış Denetçi" olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevine sahiptirler. Bu nedenle toplumda çok önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler.

Bağımsız denetçiler, denetçiliği kendisine meslek olarak seçmiş, kendi başlarına veya bir denetim işletmesi bünyesinde çalışan denetçilerdir. Bu denetçiler, işletme faaliyetlerinin mevcut durumu ile gelişimini öğrenmek isteyen kişi ya da kuruluşlar tarafından gelen talep üzerine denetim faaliyetlerini yürütürler. Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin mali tablolarını denetlemektir. Bu görevlerinin yanı sıra yaptıkları farklı hizmetler de mevcuttur. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık hizmeti vermek,
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlık hizmeti vermek,

<sup>59</sup> Gürbüz.H. Muhasebe Denetimi. İstanbul Bilim Teknik Yayınevi .2002. S:16

<sup>60</sup> Gürbüz.H. A.g.e.2002.S:16

<sup>61</sup> Güredin.E. Denetim ve Güvence Hizmetleri.2008.S:19

- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını belirlemek,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna yardım etmek,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini üstlenmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere iş gören bulunmasında yardım etmek.

### 2.1.5.2. İç Denetçi

İç denetçiler bireysel olarak mesuliyetlerini gerçekleştirmek için bilgi, kabiliyet ve gereken diğer özelliklere sahip olmalıdır. İşletmeler iç denetçilerin yetersiz kaldığı uzmanlık alanları dışarıdan uzmanlık desteği almaktadır.<sup>62</sup>

Bir işletmenin mevcut çalışanı olarak, organizasyon yapısı içinde denetim çalışmalarını yapan kişilere iç denetçi denir. Bu denetçilerin asıl amaçları işletme tepe yönetimlerinin istekleri doğrultusunda denetim faaliyetleri ve danışmanlık hizmetlerini yürütmektir. İşletmede olabilecek hata veya hileleri tespit etmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmak başlıca görevlerindedir. Son yıllarda meydana gelen gelişmeler neticesinde iç denetçiler işletmelerde risk unsurunu değerlemede önemli görevler almaya başlamışlardır. İç denetçiler birçok faaliyette görev almaktadırlar. Yaptıkları başlıca işler şöyle sıralanmaktadır.

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

<sup>62</sup> Pehlivanlı.D.Modern İç Denetim.İstanbul Beta Yayınevi.2010.S:18-19

### 2.1.5.3.Kamu Denetçileri

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

Eğer çalıştıkları kurum ya da kuruluşun dışında özel işletmeler çerçevesinde denetim yaparlarsa kamu denetçisi sayılırlar ve yaptıkları denetimde kamu denetimi olarak adlandırılır. Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumların bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığına bağlı, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları,
- Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri Kurulları,
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu ,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SSK Teftiş Kurulu<sup>63</sup>

### 2.1.6.Finansal Tablolar Üzerinde Yönetimin Sorumluluğu

İşletme yönetimi işletmenin belli bir dönemine ait finansal durumunu özetleyen finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu, açıklığı ve anlamlılığı konusunda ve ilgili gruplara doğru bilgilerin aktarılmasında önemli sorumluluğa sahiptir.

Yönetim, finansal tabloları gerçeğe uygun olarak düzenlemeli ve ilgili kişi ve kurumlara işletmenin finansal durumu hakkındaki bilgiyi en doğru biçimde aktarmalıdır. Bunun için yönetimin; işletmenin muhasebe, finans, stok, tedarik, üretim ve pazarlama sistemlerini ve bunlarla ilgili belge akış sürecini iyi bir şekilde ve sürekli olarak izlemesi ve kontrol etmesi gerekir. Aksi takdirde işletmeyle ilgili tarafların temel bilgi kaynakları olan finansal tablolarla ilgili hata ve hilelerin olması kaçınılmaz olacaktır.

Bu hata ve hilelerin sebepleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

---

<sup>63</sup> Erdoğan.T.Yeni Türk Ticaret Kanununda İşlem Denetçisi ve Uygulaması.S:27-29

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletmenin hesap planı muhasebe bölümü çalışanlarınca iyi anlaşılmamış olabilir.
- Muhasebe personeli çalışmalarına gereken dikkat ve titizliliği göstermediğinden bazı hatalar yapmış olabilir.
- Mali tablolar, işletme yönetiminin isteklerine hizmet edecek biçimde hazırlanmış olabilir.
- Bazı hile ve yolsuzlukları gizlemek amacıyla mali tablolar gerçeğe aykırı olarak düzenlenmiş olabilir.
- Vergi tasarrufu sağlamak için bazı işlemler yapılmış olabilir.

Yönetimin gerekli özeni göstermemesi ve doğru bilgiyi aktarmaması, ilgili tarafların işletmeye güvenini sarsacak ve yanlış kararlar almalarına sebep olacaktır.<sup>64</sup>

### **2.1.7. Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Sorumluluğu**

İşletme tarafından sunulan finansal tablolara olan güvenin sağlanması için bu tabloların işletmeden bağımsız ve yeterli bilgi ve deneyime sahip kişiler tarafından denetlenmeleri gerekmektedir. Bu denli önem arz eden denetim hizmeti mesleki özen, objektiflik ve hakkaniyet ölçüleri içinde yerine getirilmelidir. İşletmelerde kayıtların bilgisayar ortamında tutulması sebebiyle, başarılı bir denetim için denetçinin bilgi teknolojilerinin kullanımı konusunda gerekli bilgi ve beceriye sahip olması gerekir. Denetçinin, denetim standartlarına uygun davranış sergilemesi, tarafsızlığını koruması ve hazırlayacağı raporda denetlediği işletmenin gerçek durumunu ortaya koyması gerekmektedir.

Finansal tabloların denetiminde denetçilerin üstlendikleri sorumluluklar aşağıda belirtilmiştir:

- Finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçilerden beklenen, işletmelerin finansal tablolarda yer alan bilgilerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında görüş belirtmeleridir. Mali tabloların doğru ve güvenilir olması yönetimin sorumluluğundadır.
- Bağımsız denetçilerden denetleme döneminde oluşan muhasebe hareketlerinin tamamını incelemeleri beklenemez. Denetçi, örnekleme yaparak kendisinin belirleyeceği sayı ve nitelikli belge ve kayıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşır.

---

<sup>64</sup> Aydemir.İ. A.g.e. S:21

- Denetçi raporunda verilen sonuç, denetçinin görüşünü yansıtır. Ancak hiçbir zaman bu görüş tamamen doğrudur şeklinde algılanmamalıdır.
- Denetçi çalışmasında yapması gerekenleri yapmakla sorumludur. Ortaya çıkan aksaklıklar ve işletme ilgililerinin karşılaşacakları zararlar işletme yönetiminin sorumluluğundadır.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> Aydemir.İ. A.g.e. S:22

## 2. 2. DENETİM STANDARTLARI

Mali tablolar, bir işletmenin bilgi akış sisteminin çıktısıdır. Bu nedenle mali tablolar hakkında bir hükme varırken işletmenin bilgi akış sisteminin yapısının ve işleyişinin çok iyi değerlendirilmesi gerekir. Bu yapının iyi işlemesi ve işletmenin finansal durum ve performansının doğru ve güvenilir olarak raporlanabilmesi için kaliteli muhasebe ve finansal raporlama standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Denetim standartları, özü itibarıyla, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünüdür. Kişisel özellikleri itibarıyla denetçiyi ve başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar. Uygulamada bu sürecin doğru işlemesi amacıyla kullanılan standartlar, bağımsız denetim ve iç denetim standartları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.<sup>66</sup>

### 2.2.1. Bağımsız Denetim Standartları

Tüm mesleklerde, standartlar, meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları asgari kurallar ve ilkelerden oluşmaktadır. Meslek standartları yapılan işin kalitesi hakkında bir model oluşturur. Ayrıca meslek standartları, mesleğin kaliteli olarak yürütülmesi için kabul edilen ve yol gösteren ölçütlerdir. Bağımsız denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkeler de bağımsız denetim standartlarıdır. Bu konuda en büyük görevi Genel Denetim Standartları'nı düzenleyen AICPA(Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) ve Uluslararası Denetim Standartları'nı yayınlayan IFAC(Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) üstlenmiştir.<sup>67</sup>

#### 2.2.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) 1947 yılında AICPA tarafından yayınlanmıştır. Bu standartlar bir denetim çalışmasında uyulması gereken asgari nitelikleri göstermektedir. Bu asgari nitelikler, Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board-ASB) tarafından güncellenerek Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards-SAS) olarak yayınlamıştır. GKGDS, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmekte yardımcı olan, ona denetim sürecinde ışık tutan genel ilkelerdir. Bu standartlar genel nitelikli olup kaliteli bir

---

<sup>66</sup> Senal.S. A.g.e. S:11

<sup>67</sup> Senal.S. A.g.e. S:12

denetimin çerçevesini belirlerler. GKGDS, denetim faaliyetlerinin kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını, sonuçların nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallardan oluşmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları;

- Genel Standartlar, denetçilerin kişisel özellikleri, davranışları ve mesleki eğitim, bilgi ve düzeyleri ile ilgili olması gereken esasları içermektedir.
- Çalışma Alanı Standartları, denetçinin denetim çalışması sırasında uyması gereken kuralları belirler.
- Raporlama Standartları ise denetim raporunun hazırlanışı ve raporun içeriği ile ilgili genel ilkeleri kapsamaktadır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları uygulamada ve teoride denetim alanında oluşan bilgi birikiminin ürünüdür. Bu nedenle ulusal ve uluslararası kural koyucular tarafından yayınlanan denetimle ilgili kurallara temel oluşturmaktadır.<sup>68</sup>

#### **2.2.1.2. Uluslararası Denetim Standartları**

GKGDS dışında, denetim uygulamalarına yön veren ve AICPA'nın düzenlemelerine benzerlik gösteren diğer bir düzenleme ise Uluslararası Denetim Standartları'dır. Bu standartlar, 118 farklı ülkeden 155 meslek kuruluşunun temsilciliğiyle oluşturulan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun bir alt kuruluşu niteliğinde olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurul'u (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından belirlenmektedir. Bu kurul, esas itibarıyla;

- Uluslararası Denetim Standartları'nı,
- Uluslararası İnceleme (Gözden Geçirme) Standartları'nı,
- Uluslararası Güvence Standartları'nı,
- Uluslararası Benzer Hizmet Standartları'nı,
- Bunlara ilişkin Uygulama Rehberi'ni belirlemektedir.

---

<sup>68</sup> Senal.S. A.g.e. S:12



Belirlenen bu standartlar özellikle ekonomik açıdan gelişmiş, para ve sermaye piyasaları güçlü ülkeler tarafından benimsenmekte ve genel standartlar öze indirgenerek ülke uygulamalarına yön vermektedir.

Türkiye’de ise, denetim ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu’nun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, Sermaye Piyasası Mevzuatı’na tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğ’inde yer verilmiştir. 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümlerinde de denetim standartlarına yer verilmiştir. Bunların dışında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu oluşturulmuştur. Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden bir diğeri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun (TÜDESK) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak 2002 yılı sonu itibariyle IFAC’a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları’nın tercümesini yapmış ve bu tercüme TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır.

Ülkemizde denetim standartları ile ilgili yapılan son düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 12.06.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri: X, No:22 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”dir. Tebliğ, IFAC tarafından hazırlanan Uluslar arası Denetim Standartları ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.<sup>69</sup>

### **2.2.2. İç Denetim Standartları**

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu doğrultuda standartlar, iç denetim biriminin faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve ölçülmesinde kullanılan kıstaslardır. Standartlar, iç denetim uygulamasının nasıl

---

<sup>69</sup> Senal.S. A.g.e. S:13

olması gerektiğini gösterir. İç denetçilerin bulunduğu her türlü kurum ve şirkette, iç denetim mesleğinin tamamına hizmet etmek için oluşturulmuştur.

Amerika'da 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasası ve beraberinde oluşturulan Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurulu (PCOAB) ile birlikte iç denetim standartlarında güncelleme yapılmıştır. IIA tarafından oluşturulan Uluslararası İç denetim Standartları incelendiğinde, Nitelik ve Performans Standartları olmak üzere iki bölümden oluştuğu görülmektedir. Nitelik Standartları'nda iç denetim sürecinde birey ve organizasyonun yerine getirmesi gereken davranışlar belirtilirken, Performans Standartları'nda ise iç denetim hizmet performansının kalitesin ölçümü ile ilgili kriterler tanımlanmaktadır.

Ülkemizde ise uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum çerçevesinde 2003 yılında 5018 sayılı "Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanun'u" kabul edilmiş, 1 Ocak 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. 5018 Sayılı Kanun'un 5.Kısımında tanımlanan iç denetim standartları, IIA tarafından tanımlanan iç denetim standartları ile paralellik göstermektedir. Türk Ticaret Kanununda, yönetim kurulu üyelerin, yönetim yetkisini bazı yönetim kurulu üyelerine, üçüncü kişilere ve yönetime devretme imkanına sahiptir denilerek, kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak iç denetim mekanizmaları oluşturulmalıdır.<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> Senal.S. A.g.e. S:14-16

## 2. 3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN ÖNEMİ

Kalite kavramı insanların ve sistemlerin hata yapmaması ve mükemmele ulaşma isteği gerçeğinden ortaya çıkmıştır. Latince nasıl oluştuğu anlamına gelen “Qualis” kelimesinden türetilen “Qualitas” kelimesiyle ifade edilmiştir.<sup>71</sup> Bu çerçevede denetim kalitesi de, denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir.

Bağımsız denetimin sosyoekonomik öneminden dolayı denetim çalışmalarının belirli bir kalite düzeyinde olması gerekir. Kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti, bağımsız denetçilerin müşterilerine, kamuoyuna ve düzenleyici otoritelere karşı olan sorumluluklarını yerine getirmek için gereklidir. Bağımsız denetçiler, yasal ve mesleki sorumluluklarının gereği olarak kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak zorundadırlar.

Kaliteli bağımsız denetimin sağladığı yararlar aşağıda belirtildiği gibidir.

- Denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluk layıkıyla yerine getirilmiş olur. Sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesi gereken denetim firmaları ve denetçiler; özellikle sundukları denetim hizmetini, kamu yararı güderek kaliteli bir şekilde gerçekleştirmek durumundadırlar.
- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve beraberinde getirdiği itibar korunur ve geliştirilir. Bağımsız denetim firmasının en değerli varlığı piyasadaki itibarıdır.
- Bağımsız denetim firmasının rekabet gücü artar. Rekabet gücünün artması da pazar payının ve karlılığının artmasına neden olur. Denetim firması seçiminde önemli bir faktör olan denetim ücreti devre dışı tutularak bir açıklama yapılır ise; kurumsal yönetim anlayışı ile yönetilen işletmeler daima kaliteli bağımsız denetim hizmeti sunan firmaları tercih edeceklerdir. Ancak kar amacı güden denetim firmalarının da yoğun rekabet ortamı içinde müşteri portföylerini korumak adına bir takım ödünler verdikleri de unutulmamalıdır.
- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterilerinin tutulması sağlanır. Sunulan kaliteli hizmetten memnun olan müşteriler başka zorunlu (denetim

---

<sup>71</sup> Yılmaz, M. Kalite Yönetim Sistemlerinin Evrimi ve Toplam Kalite Yönetiminin Banknot Maatbası Genel Müdürlüğüne Uygulanabilirliği. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası. Ankara. 2003. S:3

firması rotasyonu gibi) ve önemli sebepler olmadığı müddetçe, firmalarını değiştirme ihtiyacı duymazlar.

- Dinamik yapısı nedeniyle devamlı gelişim ve değişim gösteren sermaye piyasasının başarısını artırır. Sermaye piyasasının başarısı; işletmelerin mali tablolarının kaliteli bir bağımsız denetimden geçerek onaylanmasına, kamuoyunun tam ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına ve böylece sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmış ve yapacak olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasına bağlıdır. Dünyada gelişmekte olan ve güvenilir bir yatırım merkezi olma yolunda hızla ilerleyen Türk sermaye piyasasının şeffaflık, etkinlik ve kalite anlamında gelişimi açısından kaliteli bir bağımsız denetim mekanizmasının mevcudiyeti yadsınamaz.
- Bağımsız denetim firması aleyhine açılacak dava ihtimali minimize edilir. Bağımsız denetim firması aleyhine birçok kesimler (yatırımcılar, bankalar, kamu kurumları gibi) tarafından denetim başarısızlığı iddia edilerek açılacak davalar potansiyel tehlike unsurudur. Davaların aleyhte sonuçlanması bağımsız denetim firmaları için, piyasadaki itibarın zedelenmesi, yüklü miktarda tazminat ödemeleri, müşteri kaybı, mahkeme masrafları gibi olumsuz sonuçlar doğurabilir. Dava riskini minimize etmenin tek yolu ise kaliteli bağımsız denetimden geçer.
- Meslek kuruluşları ve/veya düzenleyici otoriteler tarafından herhangi bir yaptırıma tabi olma ihtimali minimize edilir. Yaptırımların boyutu ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte denetim firmaları açısından hiç de arzu edilmeyen bir sonuçtur. Türkiye’de en son olarak Sermaye Piyasası Kurulu 2008-2010 dönemine ilişkin 47 denetim firmasına yönelik yaptığı kalite kontrol incelemelerinde; mevzuata aykırı denetim yaptıkları veya Kurul’a karşı yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmediği gerekçesiyle 7 denetim firmasına yetki iptali (listeden çıkarma), 16 firmaya idari para cezası ve 20 firmaya da uyarıda bulunma şeklinde yaptırımlar uygulanmıştır.
- Bağımsız denetim firmaları, üst düzey niteliklere sahip kaliteli kişilerin çalışmak için tercih ettikleri firmalar olur. Bağımsız denetim firmaları açısından şüphe yoktur ki en değerli kaynak işgücüdür. Kalifiye işgücüne sahip olmadan “denetimin kalitesini garanti etmek” güçtür. Kalifiye işgücüne sahip olmak iyi bir denetim kalitesi için önkoşuldur.

### 2.3.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Muhasebe mesleği, denetim sürecinin kalitesinin iyileştirilmesi ve gözetimi konusunda artan bir baskı altındadır. Bu nedenle kalite sürecinin değerlendirilebilmesi için objektif ölçülerin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuş ve bir takım kriterler oluşturulmuştur.

Muhasebe literatüründe Big N olarak adlandırılan büyük denetim firmaları ve Non-Big N olarak sınıflandırılan küçük denetim firmaları arasında denetim kalitesi açısından farklılıklara sebep olan bazı faktörler tespit edilmiştir. Bunlar; denetim ücreti, denetçi bağımsızlığı, denetim firma büyüklüğü, personel yeteneği ve tecrübesi gibi faktörlerdir.

Son zamanlarda denetim standartları ile bağımsızlığın sağlanması ve hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla, denetim kalitesini iyileştirme yönünde tedbirler alınmaktadır. Örneğin Amerika'da SAS No:82\* ile hata ve hilenin ortaya çıkarılmasıyla ilgili sorumluluk daha çok denetçiye yüklenmiştir. Bununla birlikte Sarbanes Oxley Yasası (SOX) denetim kalitesinin ve denetçi bağımsızlığının sağlanması için şu önlemlerin alınmasını öngörmektedir.

- Denetçi rotasyonunun uygulanması,
- Denetim dışı hizmetlerin yasaklanması,
- Denetim firmasının, denetim faaliyetini şirketin denetim komitesi gözetiminde yürütmesi,
- Çıkar çatışması durumunda denetim firmasının halka açık şirketi denetleme yasağının getirilmesi.

Denetim hizmeti iki temel sebepten dolayı diğer mesleki hizmetlerden farklılaşmaktadır. Bunlar;

- Denetçinin müşteri firma tarafından kiralanması ve ücretin müşteri firma tarafından ödenmesine rağmen hizmet sonuçlarından üçüncü tarafların faydalanmasıdır (yatırımcılar gibi).
- Denetim hizmetinin kalitesi ile ilgili müşterinin denetim sözleşmesi öncesi ve hatta denetim süreci tamamlandıktan sonra gözlemleyeceği doğrudan bir kriterin bulunmamasıdır.

Müşteri firma tarafından yalnızca denetim sürecinin çıktısı olan denetim raporlarının belirlenen standarda uygun olup olmadığı gözlemlenebilmektedir. Bu

nedenle denetim hizmet kalitesi konusunda bir fikir vermesi amacıyla bir takım kriterler oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Literatürde denetimin kalitesini ölçmeye yönelik kesin bir ölçü olmamakla birlikte genellikle başvuru ölçütleri ikiye ayrılmaktadır. Bunlar denetim sürecinin kalitesine ilişkin ölçütler ve denetimin sonuçlarına ilişkin ölçütlerdir. Denetim sürecinin kalitesine ilişkin ölçütler; denetim sürecinde yapılan çalışmaların güvenilirliğini ve kalitesini sağlamak amacıyla gerek denetim firmaları gerekse denetçiler için düzenlenmiş olan meslek standartlarıdır. Denetim sonuçları ile ilgili ölçüt olarak ise mali tablo kullanıcılarının denetçi raporuna olan güven derecesi dikkate alınmaktadır.

İngiltere'nin Finansal Raporlama Konseyi (FRC), denetim kalitesi ile ilgili olarak denetçiler, denetim komiteleri, hazırlayıcılar, yatırımcılar ve diğer paydaşlar arasında etkili bir iletişimi desteklemek amacıyla hazırlanan 'Denetim Kalitesi Çerçevesi'ni yayınlamıştır. Çerçeve aşağıdaki beş kilit denetim kalitesi faktörünü ele almaktadır. Bunlar:

- Denetim firması içindeki gelenekler,
- Ortakların ve personelin becerileri ve kişisel özellikleri,
- Denetim sürecinin etkinliği,
- Denetim raporlarının güvenilirliği ve kullanılabilirliği,
- Kurumsal yönetime şirketin yaklaşımı gibi denetçinin kontrolü dışında faktörler.

### **2.3.1.1. İşletme Kültürü**

Kültür, örgüt içinde çalışanları o örgütün amaçlarına ve çalışanları da birbirine bağlar. Eğer kültür toplayıcı rolünü yerine getiremiyorsa zayıftır ve bu takdirde insanların örgüte ve birbirlerine sadakatleri azalır. Bu durumda çalışanlar sadece maddi çıkarlar için örgüte hizmet etmiş olurlar. Ayrıca kültür örgütün amaç, karar, stratejik plan ve politikalarının oluşturulmasında önemli rol oynar. Firma kültürünün yapısını belirleyen kavramlar arasında yönlendirme ve ödüllendirme yer almaktadır. Yönlendirme, çalışanlara kültürel değerlerin aktarılmasıdır. Böylece çalışanlar neyin önemli neyin önemsiz olduğunu öğrenirler. Ayrıca ödül sistemleri kullanılarak kültürel değerlerin kabul edilme derecesi pekiştirilmiş olur. Çalışanlar,

işletme kültürüne uygun görülen davranışlarda bulduklarında ödüllendirilirler. Böylece bu davranışların işletme içerisinde uygulanma oranı artar. Dolayısıyla hem denetim firmasında hem de müşteri firmada yönlendirme ve ödüllendirme sisteminin var olması denetim kalitesinin artırılmasına katkıda bulunmaktadır. Ayrıca denetim firmasında var olan kültür gereği denetçiye; kamu çıkarları doğrultusunda iyi şeyler yapmanın gerekliliği vurgulanıyorsa, denetim firmasında müşteri kabulü ve sürekliliği için sağlam bir sistem mevcutsa, denetim firma kültürü, denetim kalitesinin artırılmasında etkili olmaktadır.<sup>72</sup>

### **2.3.1.2.Denetim Firmasının Büyüklüğü**

Denetim raporlarının kalitesi ve denetim büyüklüğü arasındaki ilişki uzun zamandır araştırılmakla birlikte yapılan çalışmaların sonuçları kesin değildir. Yapılan bazı çalışmalarda büyük firmaların daha kaliteli denetim raporları hazırladığı belirtilirken, bazı çalışmalarda ise denetim firma büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında bir ilişki olmadığı ileri sürülmektedir.

Denetim firma büyüklüğünün denetim kalitesi üzerine pozitif bir etkisinin olduğunu ileri süren çalışmalara göre denetim kalitesi, iyi bir denetim takımının fonksiyonudur. Dolayısıyla büyük firmalarda denetim takımlarının;

- Yeterli insan ve teknoloji kaynağına sahip olmaları,
- Etkin kontrol sistemi,
- Büyük firmaların müşterilerinden daha bağımsız olmaları,
- Büyük firmaların sahip oldukları ünü kaybetmemek için riske girmek istememeleri, denetim hilesi durumunda ortaya çıkan yüksek ekonomik maliyetlerin denetçi üzerinde yüksek bir baskıya neden olması gibi nedenler,
- Her bir denetim sözleşmesi için daha fazla çaba ve maliyete katlandıkları için daha fazla ücret talep etmeleri gibi kriterlere sahip olmaları nedeniyle, daha iyi bir denetim faaliyeti gösterdikleri düşünülmektedir.

---

<sup>72</sup> Senal.S. A.g.e. S:23

### 2.3.1.3. Denetim Firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi

Denetimin kalitesi; denetçinin yeteneklerini incelemelerde kullanmasına, muhtemel hata ve anormallikleri ortaya çıkarmasına ve denetçinin bağımsızlığı korumadaki istekliliğine bağlıdır. Denetimin, muhasebedeki bilgi değerini artırması ve sonuç olarak denetçi görüşünün mümkün olan tüm bilgiyi göstermesi arzu edilmektedir. Bu nedenle başarılı olmak isteyen denetçilerin, sürekli kendini yenilemesi, değişen mevzuatı takip etmesi ve deneyim kazanması gerekmektedir. Deneyim, denetçilere riskleri ve olasılıkları daha kolay ve önceden tahmin etme olanağı sağlamaktadır.

İngiltere'de Finansal Raporlama Konseyi Raporu'na göre; denetim firması ortağı ve personeli, müşteri işletmeyi iyi tanıdıysa etik standartlarına ve denetim ilkelerine uygun davranıyorsa; ortaklar ve personel çalışmalarında mesleki özeni gösteriyorsa, denetçi, denetim sürecinde ortaya çıkan durumlar karşısında dirençliyse, denetim firması ortak ve yöneticileri, mesleğinde eğitilmiş ve yol gösterici yeni personel sağlıyorsa denetim firmasının personel kalitesi ve becerisinin denetim kalitesine pozitif bir etki sağlaması beklenmektedir.

Denetçiler, mesleki tecrübeleri ile bağımsız kaynaklardan sağladıkları kanıtları, yönetimden elde ettikleri kanıtlar ile birleştirerek bir yargı geliştirirler. Geliştirilen bu yargı denetçilerin kararını etkilemektedir. Ayrıca denetçilerin mesleki tecrübeleri, açıklayıcı ve tamamlayıcı kanıtların toplanabilmesi için akıllı modeller geliştirmesine yardımcı olmaktadır. Mesleki tecrübeye dayalı verilen kanaat; denetçinin neden, nasıl ve niçin yöneticinin kendisini etkilemeye çalıştığını anlamasını sağlar. Mesleki kanaat çalışanların davranışlarındaki şüpheli durumların artmasıyla faaliyete geçer.

Yatırımcılar ve finansal tablo kullanıcıları denetçilerden, farklı amaçlar için güvence sağlamalarını beklemektedirler. Ancak bazı durumlarda denetçinin performansı ve kamu beklentisi arasında farklılıklar oluşmaktadır. Denetçinin görevleri ve sorumluluğu konusunda toplumun beklentisi, yapılan denetimin kalitesini etkilemektedir. Yapılan çalışmalardan anlaşılmaktadır ki; toplumunda denetimden beklentisinin artmasının nedeni denetim standartlarının ve yasal düzenlemelerin yetersiz olması ve yetersiz denetçi performansıdır.<sup>73</sup>

Başarılı bir denetçi aldığı mesleki eğitimin, ileride yeterli olmadığını düşünerek sürekli öğrenmeye odaklanan ve geliştiren kişidir. İyi bir denetçi, denetim

---

<sup>73</sup> Senal.S. A.g.e. S:26-27



ve muhasebe hususlarında ulusal ve uluslar arası gelişmeleri devamlı yakından takip etmesi gerekmektedir.<sup>74</sup>

#### **2.3.1.4. Denetim Süreci**

Denetim süreci, denetim görevi alınmadan önce müşterinin teklifinin değerlendirilmesi, rapor verildikten sonra da Müşteri İşletme Genel Kurulu'na katılma ve mali tabloların yayınlanmasını izleme aşamalarını kapsamaktadır. Teklifin alınması ve değerlendirmesi aşamasıyla başlayan bu süreç, planlama ve program geliştirme için hazırlık çalışmalarının yapılması ile devam etmektedir. Daha sonra denetim planı hazırlanıp uygulanarak denetim aşaması tamamlanmakta ve raporlama aşamasına geçilmektedir. Bu doğrultuda;

- Denetim metodolojisi ve araçları ile denetimin iyi yapılandırılması,
- Yönetici ve ortakların aktif olarak denetim planına dahil olmaya cesaretlendirilmesi,
- Etkili ve verimli denetim kanıtları sağlayan prosedür ve yapı, ihtiyaca uygun denetim dokümanı, denetim çalışmalarında etkili bir incelemenin varlığının sağlanması,
- Denetim kalite kontrol prosedürlerinin ve etik standartların amacına ulaşması,
- Denetçinin dürüstlüğü, objektifliği ve bağımsızlığı ile ilgili güven sağlanması durumunda, denetim sürecinin denetim kalitesinin artırılmasına pozitif bir katkı sağlaması beklenmektedir.<sup>75</sup>

#### **2.3.1.5. Şeffaflık ve Denetim Raporu**

Denetim kalitesinin sağlanmasında ana araçlardan biri de denetim firmaları hakkında şeffaf bilginin sağlanmasıdır. Yıllık şeffaf raporlarda bildirilmesi gereken bilgiler şunlardır:

- Yasal yapının ve ortaklık yapısının belirtilmesi,
- Eğer denetim firması, firmalar ağına ait ise, ağın ve ağdaki yapısal ve yasal düzenlemelerin belirtilmesi,
- Denetim firmasının idari yapısının beyan edilmesi,

<sup>74</sup> Gücenme.Ü. Muhasebe Denetimi.İstanbul Aktüel Yayınları.2004 S:33

<sup>75</sup> Senal.S. A.g.e. S:27-28

- Denetim firmasının iç kontrol yapısının belirtilmesi,
- En son kalite güvence incelemesinin yapıldığı zamanın belirtilmesi,
- Denetim firması tarafından en son yılda denetim yapılan halka açık işletmelerin listesi,
- Denetim firmasının bağımsızlıkla ilgili uygulamalarının beyan edilmesi,
- Denetim firmasının denetçi eğitiminin sürekliliği hakkındaki sürecinin beyan edilmesi,
- Denetim firmasının ekonomik öneme sahip finansal bilgilerini göstermesi, toplam cirodan yıllık ve konsolide edilmiş hesaplardan elde edilen ücretlerin ve vergi danışmanlığı gibi diğer denetim dışı hizmetlerden sağlanan ücretlerin ayrılması.

Ülkelere göre şeffaflık raporları farklılık göstermektedir. Örneğin Türkiye’de şeffaflık raporları sadece denetim firmalarını kapsar iken, Almanya’da sadece denetim firmalarını değil aynı zamanda denetçileri de kapsamaktadır. Ayrıca ülkemizde en son kalite güvence incelemesinin yapıldığı tarihin belirtilmesi önemli iken Almanya’da tarihin belirtilmesi yerine kalite güvence incelemesinin başarılı olması daha fazla önem taşımaktadır. Tüm ülkelerdeki genel düşünceye göre, şeffaf raporların güvence sağlayabilmesi için uygun bir gözetim sisteminin kurulmuş olması gerekmektedir. Şeffaflık raporu, kuruluşun yönetim kurulu başkanı tarafından imzalanmalıdır.

Kuruluş ile ilgili hazırlanacak şeffaflık raporunun içeriği en azından şu bilgileri kapsamalıdır;

- Kuruluşun hukuki yapısı ve ortakları hakkında bilgi,
- Kuruluşun yurt içi veya yurt dışı bir gruba bağlı çalışması durumunda, grubun hukuki ve yapısal özelliklerinin açıklanması,
- Kuruluşun organizasyon yapısının açıklanması,
- Kalite güvence sistemine ve bu sistemin etkinliğine ilişkin açıklama,
- Bağımsızlık şartlarının yerine getirilmesi hakkında iç değerlendirme,
- Denetçinin sürekli eğitimine ilişkin kuruluşça izlenen politika bilgileri.

Şeffaflık raporlarının yanı sıra denetim süreci sonunda düzenlenen denetim raporları da denetim kalitesini etkilemektedir. Finansal tablolar ile ilgili mesleki bir incelemenin yapılmış olduğunun tek göstergesi, yayınlanan denetim raporudur. Bu

açından denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması gereklidir. Buna göre;

- Finansal tablo kullanıcıların ihtiyaçlarına hitap edecek bir denetim raporu düzenlendiğinde,
- Finansal tablolar üzerindeki denetçi görüşünü açıkça ve tartışmasız şekilde belirtecek bir tutum içerisinde denetim raporu yazıldığında,
- Denetim komitesiyle, denetimin alanı ve denetçi objektifliğini tehdit eden unsurlar üzerine iletişim kurulduğunda denetim raporlarının denetim kalitesini artırması beklenmektedir.<sup>76</sup>

### **2.3.1.6.Denetim Ücreti**

Bağımsız denetim firmaları, müşterilerine verdikleri denetim hizmetleri karşılığında ücret alırlar. Ücret, denetim çalışmasının kalitesini belirleyen önemli faktörlerden birisidir. Çünkü denetim firmaları rekabet nedeniyle ücretleri aşağıya çekmek için çaba göstermektedir. Bunu genellikle denetim çalışmasına ayıracakları birim zamanı azaltarak yapmaktadırlar. Bu durum denetim çalışmasının gerektiği şekilde yapılamaması ve beklenen hizmetin verilememesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Ücretlerle ilgili diğer bir husus ise müşteri işletmenin algıdır. Özellikle Amerika'da yapılan çalışmalarda müşterilerin, yüksek ücret alan denetim firmalarının, düşük ücret alan denetim firmalarına göre daha kaliteli olduğu yönünde bir beklentiye sahip oldukları tespit edilmiştir.

Günümüzde denetim alanında faaliyet gösteren firmaların verdiği hizmetler; denetim ve muhasebe hizmetleri, dış kaynak kullanım hizmetleri, vergi denetimi ve danışmanlığı hizmetleri, kurumsal risk hizmetleri, kurumsal finans hizmetleri ve yönetim danışmanlığı hizmetleri olarak sınıflandırılabilir.

Denetim ücretleri ile ilgili incelenen diğer bir konu ise; denetim hizmetinden ve denetim dışı hizmetlerden alınan ücretin, toplam ücret içindeki oranı ile ilgilidir. Denetim firmalarının müşterilerine oldukça yoğun bir şekilde denetim dışı hizmet sunmaları nedeniyle son zamanlarda denetçi bağımsızlığı ile ilgili endişeler ortaya çıkmaya başlamıştır. Denetim dışı hizmet ücretlerinin toplam gelir içerisinde geniş

---

<sup>76</sup> Senal.S. Ag.e. S:28-30

bir büyüklüğe sahip olması, finansal olarak denetçinin müşteriye bağlı olmasına sebep olabilmektedir. Enron, World Com gibi skandalların yaşanmasından sonra Sarbanes Oxley Yasası ile denetim firmalarının denetim hizmeti verdiği müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmet vermesi yasaklanmıştır<sup>77</sup>

Ülkemizde asgari ücret tarifesi haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 2013 yılına ait asgari ücret tarifesine göre; SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemlerinde, 96 saate kadar standart ücret 245TL/saat olarak uygulanır. 96 saatten sonrası için standart saat ücretinin %50'sinden az olmamak şartıyla yetkili kişilerce serbestçe saptanır. Denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az bir süreyi kapsayamaz.

denetim ve muhasebe hizmetleri, dış kaynak kullanım hizmetleri, vergi denetimi ve danışmanlığı hizmetleri, kurumsal risk hizmetleri, kurumsal finans hizmetleri ve yönetim danışmanlığı hizmetleri olarak sınıflandırılabilir

### **2.3.1.7. Denetim Firmasının Müşteri İle Çalışma Süresi**

Denetçinin denetim tecrübesi olmaksızın, kalitenin tam olarak sağlanması mümkün olmayabilmektedir. Bu nedenle denetçinin belli bir bilgi birikimine sahip olması ve müşteri firmayı tanıması, dolayısıyla bu firma ile belirli bir süre çalışmış olması gerekmektedir. Ancak bir süre sonra taraflar arasındaki ilişki denetçinin kararlarını etkilemeye başlamaktadır. Dolayısıyla müşteri firma ile denetçi arasındaki ilişkinin uzunluğu denetim kalitesini iki açıdan etkilemektedir. Müşteri ile ilişki süresinin uzaması bağımsızlık açısından denetim hizmetinin kalitesini negatif yönde etkilerken denetçinin tecrübe ve yetenek kazanması açısından denetim kalitesini pozitif yönde de etkileyebilmektedir.

Müşteri ile uzun zamanlı çalışma denetçi yeteneğini ve tecrübesini arttırabileceği gibi denetçi ile müşteri firma yönetimi arasındaki yakınlığı da arttıracağı için denetçi bağımsızlığını azaltabilmektedir. Ancak diğer taraftan kısa dönemli denetim çalışmaları, denetçinin müşteri firma hakkında daha önceki yıllarla ilgili bilgi sahibi olmasını engelleyeceği için hatalı bilgi riskini arttırabilmektedir. Yani kısa dönemli denetim çalışmaları denetim kalitesini düşürürken uzun dönemli

---

<sup>77</sup> Senal.S. A.g.e. S:30-33

denetim çalışmaları denetçi bağımsızlığını zedeleyebilmektedir. Bu konuyla ilgili yapılan bazı çalışmaların sonuçlarına göre; denetçi ve müşteri çalışma süresi 2-3 yıl arasında olan süreçlerdeki finansal raporlama kalitesi, denetçi ile müşteri çalışma süresinin 6-7 yıl arasında olan denetim sürecinde hazırlanan finansal raporlama kalitesine göre daha düşük olmaktadır. Buna ek olarak denetim sözleşmesinin yapıldığı ilk yıllarda denetçinin müşteri firmayı tam olarak tanımaması nedeniyle finansal tablolarla ilgili hata ve hilelerin ortaya çıkarılma olasılığının daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Tüm bu olumsuzlukları gidermek amacıyla rotasyon uygulaması gündeme gelmiştir. Ancak rotasyon uygulaması içinde farklı görüşler mevcuttur.

Rotasyon uygulamasının savunucuları, beş yıllık bir periyottan sonra şirketlerin denetçilerini değiştirmesi sonucu olarak denetçilerin bağımsızlığının gçlendirilebileceğine inanmakta iken, birçok kişi ise bu uygulamanın maliyetli olması düşüncesiyle rotasyon fikrine karşı çıkmaktadır. Aşağıdaki faktörler nedeniyle birçok ülkede denetçi rotasyonu zorunlu hale getirilmiştir:

- Yönetime yakınlık
- Müşteri ile yoğun temas,
- Sorunlu hale gelen çok yakınlaşma,
- Hassas konuların gündeme gelmesiyle çıkar atışması,
- Yeterli mesleki şüpheciliğin bulunmaması,
- Eski denetçinin işe alınması,
- Krelme ve umursamama,
- Eski denetimlerin sıkıcı tekrarı,
- Önceden sonuçların ve denetimin tahmin edilmesi,
- nceki yıl çalışma kâğıtlarına dayanma,
- Daha az tecrübeli denetim ekibi,
- Müşteriyi memnun ederek denetime devam etme garantisi.

Sarbanes Oxley Yasası, sadece sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunu detaylarıyla tanımlamaktadır. Birçok otorite tarafından örnek alınan söz konusu yasada, bağımsız denetim firması ile ilgili bir rotasyon zorunluluğu bulunmamaktadır. Avrupa Birliği'nin bağımsız denetime ilişkin düzenlemesi olan 8. Direktif "denetim şirketi adına denetimi yürüten sorumlu ortak baş denetçi en fazla yedi yılda bir değişmeli ve en az iki yıl geçmeden tekrar ilgili şirketin denetçisi olmamalıdır" hükmünü getirmektedir. 8. Direktif'te bu husus, eklerde bir alternatif olarak yer almakta ve insiyatifi ye ülkelere bırakmaktadır. Bu düzenlemeden

anlaşılacağı üzere bağımsız denetim şirketi rotasyonu AB düzenlemelerinde bir zorunluluk olarak yer almamaktadır. Kanada, Japonya ve Avusturya’da da rotasyon yasal bir zorunluluk haline getirilmemiştir.

Seri: X No: 22 Sermaye Piyasası Tebliği’ne göre ise; ülkemizde 2003 yılından itibaren denetçi rotasyon süresi yedi yıl olarak belirlenmiş, aynı bağımsız denetim firmasının tekrar müşteriye denetleyebilmesi için en az 2 yılın geçmesi öngörülmüştür. BDDK’ nın “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğine” göre; denetim rotasyon süresi 8 yıl olarak belirlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu’nda ise rotasyon süresi 6 yıl olarak belirlenmiştir. Sermaye Piyasası Tebliği’i diğer ülke uygulamalarından farklı olarak denetçi rotasyonunu öngörürken, sorumlu baş denetçinin değil, denetim firmasının rotasyonunu zorunlu tutmaktadır.

Sermaye Piyasası Tebliğinde yer alan diğer bir farklılık ise; tebliğin ön gördüğü 7 yıllık rotasyon süresinin bazı şartların sağlanması durumunda yerine getirilmesinin zorunlu olmamasıdır. BDDK yönetmeliği ve Türk Ticaret Kanunu’nda böyle bir istisna bulunmamaktadır. Seri: X No:22 sayılı Tebliğ’in Üçüncü Kısım 6.maddesine eklenen üçüncü fıkraya göre:

- Denetçi ve ünvanlı denetim kadrosunun, 25 kişi sorumlu ortak baş denetçi olmak üzere en az 75 kişiden oluşması ve bu kadronun asgari sayısının faaliyet süresince muhafaza edilmesi,
- Kuruluş bünyesinde kalite kontrol sisteminin gözetiminden sorumlu tam zamanlı görevlendirilecek en az 2 sorumlu ortak baş denetçi, 2 baş denetçi ve tam veya yarım zamanlı görevlendirilecek yeter sayıda denetçiden oluşan bir kalite kontrol güvence komitesi oluşturulması,
- Kuruluş tarafından yukarıda belirtilen asgari sayıda denetim kadrosunun, kalite kontrol sisteminin gözetiminden sorumlu komite üyesi sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi ve diğer denetçilerin, kalite kontrol sisteminin çalışmasına ve gözetimine ilişkin esasların, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanma tarihinden en az 9 ay önce Kurula bildirilmiş olması,
- Bir hesap dönemine ait finansal raporlara yönelik bağımsız denetim raporlarına ilişkin kalite kontrol sonuçlarının, kalite kontrol çalışmalarının kapsamını ve sonuçlarını içerecek şekilde düzenlenmiş bir rapor şeklinde, bağımsız denetim çalışmalarının mesleki ilkelere, ilgili düzenlemelere, kuruluş tarafından belirlenen

kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uygunluğunu ve hazırlanan bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını beyan eden bir yönetim kurulu kararı ile birlikte her yıl haziran ayı sonuna kadar kurula iletilmiş olması durumunda bu şartları sağlayan denetim firmalarına tebliğde belirtilen 7 yıllık rotasyon süresi uygulanmaz.<sup>78</sup>

### 2.3.1.8. Denetim Dışı Hizmetler

Denetim dışı hizmetler; denetçi tarafından denetim müşterisine sağlanan denetim dışındaki tüm hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Denetim dışı hizmetler; sözleşme veya mevzuatın gerektirdiği hizmetler ile ilgili faaliyetler ve birçok işletmeden sağlanabilecek hizmet ve işletme bilgisine sahip olan denetçilerin daha iyi faaliyet göstereceği hizmetler olarak ifade edilmektedir. Sarbanes Oxle Yasası'nın oluşturduğu Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetimi Kurulu Başkan William J. McDonough'a göre; son zamanlarda en büyük denetim dışı hizmet kaynağını vergi hizmetleri oluşturmaktadır. Bu nedenle Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamu Gözetim Kurulu tarafından, denetim komitelerinin sorumluluğunda olan vergi hizmetleri ile birlikte diğer denetim dışı hizmetler sınırlandırılmıştır. Ayrıca Kamu Gözetim Kurulu, agresif vergi pozisyonu olarak nitelendirdiği aşağıdaki görevleri denetim personelinin bağımsızlığını zedeleyebileceği düşüncesiyle yasaklamıştır.

- Pozisyon denetçiler veya diğer danışmanlar tarafından ilk olarak tavsiye ediliyorsa,
- İşlemin en önemli amacı vergiden kaçınmaksa,
- Pozisyon vergi kanunları altında kabul edilmezse.

Bağımsızlığın zedelenmesi nedeniyle vergi hizmetleri dışında, Sarbanes Oxley yasanın 201. maddesi ile 1934 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nın 10.A Maddesine eklenen G Fıkrasında aşağıdaki hizmetlerin verilmesi de yasaklanmıştır. Bu hizmetler:

- Muhasebe kayıt ve defterlerin tutulması,
- Finansal bilgi sistemi tasarımı ve iç denetim sunmak: (Eğer denetim dışı hizmet geliri müşteri firmadan sağlanan yıllık gelirlerin %5inden daha az ise bu yukarıda bahsedilen kural dışıdır.)<sup>125</sup>
- Değerleme hizmetleri,

---

<sup>78</sup> Senal.S. A.g.e. S:33-36

- Yönetim fonksiyonu veya insan kaynaklarına ilişkin hizmetler,
- Aktüerya hizmetleri, (sigortacılık ve hayat emeklilik gibi uzun vadeli yatırımların risk analizlerine yönelik tahmin yöntemlerini içeren bilim dalı)
- Dışarıdan sağlanan denetim hizmeti,
- Menkul kıymet alım satımına aracılık, garanti ve yatırım danışmanlığı hizmetleridir.

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu gibi kurumlar tarafından, bazı denetim dışı hizmetlerin, müşterinin daha yakından tanınmasını ve faaliyet denetimi içerisinde denetçinin mesleki yargı konusunda yeteneğinin artmasını sağladığı belirtilmektedir. Tüm bu tartışmalar sonucunda denetim komitesi tarafından tasdik edildiği sürece bazı denetim dışı hizmetlerin verilmesi uygun görülmektedir. Örneğin vergi hizmeti denetim komitesi tarafından tasdik edildiği sürece uygun bir denetim dışı hizmet olarak kabul edilmektedir.<sup>79</sup>

### **2.3.1.9. Yasal Yapı**

Yasal sistem, denetçi davranışlarını ve denetim kalitesini etkileyen diğer bir faktördür. Yasal sistem; denetçinin yasal sorumluluğunu, denetimin amacını ve bu amaçlara ulaşmak için denetçinin sahip olduğu sorumlulukları tanımlayarak denetim standartlarını da etkilemektedir.

Yasal sistemin denetim kalitesini ve denetçi davranışlarını nasıl etkilediğini araştıran çalışmalar yasal sistemi iki boyutta incelemiştir. Bunlardan ilki, ülkeler bazında alternatif yasal sistemlerin karşılaştırılması şeklinde iken, diğeri zaman içerisinde bir ülkede yasal sistemde ortaya çıkan değişiklikleri incelemek amacıyla yapılan karşılaştırmalı analiz boyutudur.

Yatırımcılar, içerideki kişilerin faaliyetlerini izlemek amacıyla finansal raporları kullanırlar, şüpheli durumlarda yasal sisteme güvenirler ve yasal sistemden aldıkları güç ile faaliyette bulunurlar. Yasal sistem üçüncü kişilerin korunmasını sağlamaktadır.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> Senal.S. A.g.e. S:36-38

<sup>80</sup> Senal.S. A.g.e. S:38-39



### 2.3.1.10. Kurumsal Yönetim

Materyal hatalarından ve hilelerinden uzak güvenilebilir finansal tablolardan oluşan kaliteli bir finansal raporlama sürecine dengeli bir kurumsal yönetim sistemi ile ulaşılabilmektedir. Kurumsal yönetim; bir taraftan kredi verenler, çalışanlar ve müşteriler gibi işletmenin finansal tablo kullanıcılarının yatırımlarını korurken, diğer taraftan ortak bir değer yaratmak amacıyla, bir kurumu gözetleyen, yöneten ve kontrol eden mekanizmadır.<sup>81</sup>

Kurumsal yönetim, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi, şirketle ilgili olarak ticari sırlar dışında kalan tüm finansal ve finansal olmayan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını ifade eder. Kurumsal yönetim uygulamaları, kurumun finansal durumunu, performansını, sahiplik yapısını ve yönetimini kapsayacak şekilde kurumla ilgili tüm önemli olayların zamanında ve doğru olarak açıklanmasını sağlamalıdır.

Kurumsal yönetim, temel olarak pay sahiplerini de içeren menfaat sahiplerinin haklarının korunmasına dayanmaktadır. Eğer kurumlar, şeffaflık ilkesi çerçevesinde, finansal tablolarında ve açıkladıkları diğer bilgilerde, doğru olmayan veya eksik bilgilere yer verilerse, bu bilgilere dayanarak yatırım kararları alan menfaat sahiplerinin hakları korunmamış olacaktır.<sup>82</sup>

Kurumsal yönetimin iki amacı bulunmaktadır. Bunlar; yöneticilerin ve büyük pay sahiplerinin, küçük pay sahiplerini, yatırımlarının değeri konusunda aldatmalarını engelleyerek, şirketin değeri konusunda güvenilir bilgiye sahip olmalarını sağlamak ve yöneticileri, bireysel amaçlarını gerçekleştirmeye çalışmak yerine şirketin değerini maksimize etmek konusunda motive etmektir. Bu, eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Şeffaflık ilkesi, şirketle ilgili olarak ticari sırlar dışında kalan tüm finansal ve finansal olmayan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını ifade eder.

Bağımsız denetimin en önemli amaçlarından birisi piyasada güven ortamının sağlanmasıdır. Bu nedenle hazırlanan finansal tabloların denetçiler tarafından iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında finansal tablolara güvenilirliğin

---

<sup>81</sup> Senal.S. A.g.e. S:40

<sup>82</sup> Arsoy.P.A. Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları. Afyon Kocatepe Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi. 2008. S:20

sağlanması için finansal tablo hazırlama sürecinin de iyi işlemesi gerekmektedir. Bu sorumluluk tamamen müşteri firmanın sorumluluğundadır ve güçlü bir kurumsal yönetim sisteminin oluşturulması ile yerine getirilebilir. Çünkü finansal raporlama süreci şirketin bütün birimlerinden etkilenmektedir. Doğal olarak finansal tabloların gerçeği yansıtmaması açısından sorumluluk finansal raporlama sürecini etkileyen bütün birimlerin olması gerekir ki bu da şirketin kurumsal yönetimidir.<sup>83</sup>

### 2.3.1.11. İç Denetim

İşletmelerde iç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder. İç Denetim faaliyetinin çok yönlü kapsamı; mali denetim, uygunluk denetimi, operasyonel denetim ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim faaliyetlerini içerir. Bu işlev ve kapsam özellikleri ile iç denetim; işletmelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenilirliği için vazgeçilmez, olmazsa olmaz faaliyetlerden biri olarak kabul edilmelidir.<sup>84</sup> İç denetim doğru uygulandığında, hata ve hilenin önüne geçilmesinde ciddi bir şekilde katkı sağlar.

İç denetim hakkında ayrıntılı bir tanım yapılacak olursa; işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini, finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini, işletme faaliyetlerinin mevcut kanun ve düzenlemelere uyumunu, örgütsel amaçların etkin şekilde başarı derecesini ve güvenilirliğini ölçmek üzere finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir.

Bir işletmenin faaliyetlerini belirli kişilerin varlığına bağlı olmadan sürdürebilmesini ve geliştirebilmesini sağlayan bir yönetim ve organizasyon yapısı oluşturması olarak tanımlanan kurumsallaşmanın en önemli göstergesi iç denetimin önceden belirlenmiş normlarla yapılmasıdır. Kurumsallaşma ve kurumsal yönetimin öneminin artmasıyla iç denetime olan ilgi her geçen gün artmaktadır. Kurumsal Yönetim anlayışıyla birlikte, iç denetimlerin uygulama sürecindeki başarı faktörleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

---

<sup>83</sup> Senal.S. A.g.e. S:41

<sup>84</sup> Kamil.A. İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlamasında Başarı Faktörleri. Deloitte. S:1

- İç denetim, yönetimin amaçları, öncelikleri ve stratejik yaklaşımları üzerine odaklanmalıdır.
- Denetim enerjisi geçmişten ziyade geleceğe odaklanmalıdır.
- Sorunların çözümünde katma değer yaratan danışman yaklaşımı ve denetlenen alandaki gelişim ihtiyaçları ön plana çıkarılmalıdır.
- Kilit iç riskleri için iç kontrol sistemi değerlemesi tasarlanmalıdır.
- Faaliyetlerin etkinlik, verimlilik ve ekonomikliği değerlendirilir.
- İç denetim fonksiyonu, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirir.

İç Denetim konusu, kurumsal yönetim anlayışı içerisinde en önemli konulardan birisidir. Kurumsal yönetimin genel kabul görmüş ilkelerinin hayata geçirilebilmesi ve ilgililerin gözünde kurumsal itibar ve güvenin sağlanmasında denetim faaliyetlerinin rolü büyüktür. Gerek iç denetim gerekse bağımsız denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak gerçekleşmesi ile birlikte işletme içerisinde oluşabilecek hata, hile ve yolsuzluklar engellenebilecek ve bu yolla kurumda kurumsal yönetimin hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri güçlendirilecektir.<sup>85</sup>

### 2.3.1.12. İç Kontrol Sistemi

İç kontrol, işletmelerin hesap verilebilirliğini sağlaması açısından son derece önemli bir yere sahiptir. İç kontrol, The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) tarafından yapılan tanıma göre; mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ile verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından tasarlanan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Bağımsız Denetim Standartları içinde yer alan iç kontrol tanımı da şu şekildedir; faaliyetlerde etkinliği sağlamaya, işletme varlıklarını korumaya, muhasebe kayıtlarında hata ve noksanlıkların önüne geçilmesine ve güvenilir finansal bilgiler üretilmesine yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürler bütünü olarak tanımlanmaktadır.

---

<sup>85</sup> Cengiz.S. İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi. Afyon Kocatepe Üniversitesi. İİBF Dergisi. S:423-425

İç kontrol, yönetim fonksiyonunun icra edilmesine aracılık eden ve onun işletmesini sağlamak için yönetim tarafından kullanılan bir araçtır. Ancak, yönetimin yerini alamaz, iç kontrolün varlığındaki temel felsefe, bireylerin organizasyon çıkarlarından ziyade kendi çıkarlarına yönelik hareket edeceği düşüncesine dayanmaktadır. İç kontrolün olmadığı ve etkinliğin sağlanamadığı durumlarda, işletme varlıklarının kaybı, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar alması suistimaller ve çeşitli kayıplara ( müşteri, karlılık, verimlilik vb.) yol açmaktadır. İç kontrol, bu tehditlerin minimize edilmesini sağlamanın yanında yöneticilerin performanslarını ölçme, karar verme ve işlemleri değerlendirme gibi fırsatlarda yaratmaktadır.<sup>86</sup>

Sarbanes Oxley Yasası iç kontrolü; kurumun yönetim kurulundan, yöneticilerden ve diğer personelden etkilenen, amaçlara ulaşmak için makul bir güvence sağlamak üzere dizayn edilen bir süreç olarak tanımlanmaktadır.<sup>87</sup>

Bir örgütte bilginin doğru olabilmesi için işlemlerin doğru gerçekleşmesi gerekmektedir. İç kontrol, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden meydana gelir. İç kontroller, finansal raporlamanın güvenilirliğinin yanı sıra, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile de ilgilenir. Bağımsız denetçi ise daha çok mali raporlamanın güvenilirliği ile ilgilenmektedir.

İç kontrol, finansal raporlardaki yanlış beyanlara karşı ilk savunma mekanizması olmakla birlikte bağımsız denetçi, yanlış beyan riskini azaltmak için yatırımcıları koruyan diğer bir savunucu konumundadır. Büyük çaplı işletmelerde denetim hizmetinin verilmesi esnasında işlemlerin tümünü inceleme olanağı yoktur. Denetçi, örnekleme yoluyla kayıt ve işlemleri incelemektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi, incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanlıkların olma olasılığını azaltmak suretiyle denetimin kalitesini artırmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça denetim riski azalmaktadır. İç kontrol etkinliği ile denetim riski arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Bununla birlikte, denetim risklerinin azalmasına paralel olarak denetim prosedürlerinin sayısında bir azalma olması muhtemeldir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde denetçi kapsamı daraltabilecek ve daha küçük bir örnek büyüklüğü ile çalışabilecektir. Bu durum denetime ayrılması gereken kaynakların azalmasını sağlayacaktır.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> Alagöz.A. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. S:98-99

<sup>87</sup> Senal.S. A.g.e. S:47

<sup>88</sup> Senal.S. A.g.e. S:48

### 2.3.1.13. Etik Kurallar

Etik, ahlaki davranış, eylem ve yargıları ilgilendiren bir konu olarak felsefe ve bilimin önemli bir parçası ve sistematik bir çalışma alanı olmuştur. Ahlak yanlış doğru, iyi-kötü, erdemli ve kusurlu, davranışları ve davranışların sonuçlarını değerlendirme ile ilgilidir.<sup>89</sup> Etik, insanlar için neyin doğru olduğunu ortaya konmasıdır ve işletme etiği insancıl değerlerin ışığında işletme işlevlerinin doğru yerine getirilmesi çabasıdır. Meslek etiği ise, özellikle doğrudan doğruya insanla ilgili mesleklerde uyulması gereken davranış kuralları olarak tanımlanabilir. Meslek etiğinin en önemli yanlarından biri, dünyanın neresinde olursa olsun, aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmalarının gerekli olmasıdır.<sup>90</sup>

Denetim mesleğinin ayırt edici özelliği, düzeltici nitelikte ve objektif olması nedeniyle, denetlenenlere ve kamuoyuna sağladığı güven ve bu güvenin mesleğe kazandırdığı saygınlık ve itibardır.

Başlıca etik prensipler; sorumluluk, kamu kaynak bilgi ve pozisyonların yerinde kullanımı, tarafsızlık ve bağımsızlık, kamu menfaati, gereken özen ve ihtimamı gösterme, dürüstlük ve hizmetlerin kapsam ve niteliğidir. Bu prensipleri inceleyecek olursak;

#### **Sorumluluk**

Denetçi denetimin planlama ve uygulama aşamasında, mevzuata aykırılık, hata ve suistimal durumunda mali tabloların önemli ölçüde etkilenebileceği hususunu dikkate alarak olası bir aykırılığı sorgulayacak bir yaklaşımı benimsemek durumundadır.

Mesleki görevlerini yerine getirirken denetim elemanları profesyonel ve ahlaki hareket etmelidir. Kamu denetim elemanları denetim sanatını ve kamu güvenini artırmak için sürekli olarak birbirleriyle işbirliği yapmalıdır. Mesleğin geleneklerini sürdürmek ve geliştirmek için bütün denetim elemanlarının ortak çabası gereklidir.

#### **Kamu Kaynak, Bilgi ve Pozisyonlarının Yerinde Kullanımı**

Kamunun kaynak, bilgi ve makamları sadece resmi amaçlar için kullanılmalı, denetim elemanının kendi şahsi menfaatleri için kanuna aykırı şekilde veya denetim biriminin veya denetlenen kurumun yasal menfaatlerine zarar verecek surette

---

<sup>89</sup> Aydın.İ. Kamuda Etik. S:1

<sup>90</sup> Aydın.İ. A.g.e. S:3

kullanılmamalıdır. Bu ilke hassas ve gizli bilgi veya kaynağın uygun bir şekilde muhafazasını içermektedir.<sup>91</sup>

### **Bağımsızlık ve Tarafsızlık**

Denetçi sonuçları yönünden kamuya bir hizmet vermektedir ve bu açıdan kurumu ilgilendiren çıkar gruplarından hiç etkilenmeden bağımsız davranmalıdır.<sup>92</sup>

Kamu sektöründe bazen hakkında rapor düzenlenen kişilerce veya kamuoyunca denetim elemanlarının tarafı raporlar yazdıkları ve bu yüzden denetim organlarının yeniden yapılandırılması gerektiği şeklinde iddialar gündeme gelmektedir. Bu iddialardan bir kısmı kişilerce haklarında ileri sürülen suçlamalardan kurtulma veya denetim elemanlarını yıpratmak maksadıyla yapıldığı gibi bir kısmının de etik açıdan incelenmesi gerekebilir.

Türkiye’de denetimin bağımsızlığı denilince denetim biriminin yasal bağımsızlığı akla gelmektedir. Hâlbuki önemli olan yasal bağımsızlığın yanı sıra bireysel olarak her bir denetim elemanının denetlenen kişilerden ekonomik ve sosyal anlamda bağımsız olmasıdır. Bu açıdan denetim elemanlarının denetledikleri kişilere göre pozisyon olarak üstün, ekonomik ve sosyal menfaat açısından onlardan ilişkisiz olması gerekmektedir. Mesleki etik prensiplere göre; maddi menfaatler, akrabalık ilişkileri, denetlenenle daha önceden var olan ahablık ilişkisi, denetlenenle borç veya alacak ilişkisi, denetlenenle ortaklık veya iş ilişkisi, denetlenenlere denetim dışında ücret karşılığında bazı hizmetlerin sağlanması, denetlenenle davalı ve davacı durumunda olunması, denetlenen birimde kilit roldeki kişilerle ilişkinin bulunması halleri bağımsızlığı zedeleyen haller olarak varsayılır.

Bu konuda vurgulanması gereken bir diğer önemli nokta denetim sırasında denetim ekibinden veya denetim ekibini etkileyebilecek birisinin denetlenen işletme veya kurumla iş (istihdam) müzakereleri yapması durumudur. Böyle bir durumda söz konusu denetim elemanı derhal bu durumu denetim birimindeki yetkili kişiye bildirmeli ve iş müzakereleri sonuçlanıncaya veya iş teklifini reddettiği ana kadar söz konusu denetim ekibinden ayrı olmalıdır. Aynı şekilde, eğer söz konusu kişi denetlenen birimde denetim konusundaki kilit rolde bir pozisyona geçerse, bu transferin ayrıldığı denetim ekibinin bağımsızlığını ne ölçüde zedeleyebileceğinin denetim ekibi tarafından değerlendirilmesi gerekir.

---

<sup>91</sup> Arslan. A. Denetim Mesleğinde Etik Prensipler. S:7

<sup>92</sup> Karapınar.A. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık.Ankara Gazi Kitapevi.2008.S:1160

Tarafsızlık ise bir düşünce (kanaat) halidir. Bu kural kanaatte dürüstlük, nesnellik, önyargıdan ve çıkar çatışmasından uzaklık ve yansızlığı gerektirmektedir. Bağımsızlığın aksine, tarafsızlık ister kendisine denetim raporu sunulan kişiye bağlı veya ondan bağımsız olsun bütün denetim elemanları için gereklidir. Bu açıdan, herhangi bir birime bağlı veya ona karşı sorumlu olsa bile denetim elemanının denetim süreç ve raporunda tarafsız olmak zorunluluğu vardır. Bu denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en temel prensiptir. Tarafsızlığı zedeleyen hallerden ilk akla geleni hediye alma ve eğlenmedir. Etik prensiplere göre, hediye alma ve eğlenmede temel kural bunların “makul” olmasıdır. Makullük, diğer faktörlerin yanı sıra, aşağıdaki faktörlere göre belirlenir:

- Hediye veya eğlenmenin niteliği,
- Hediye veya eğlenmeye yol açan durum,
- Hediye değeri veya eğlenmenin maliyeti,
- Diğer hediye veya eğlenmelerin sıklığı, niteliği ve maliyeti,
- İster doğrudan görevin icrasından önce, görev sırasında veya görevden sonra olsun eğlenmenin görevin icrasıyla ilişkili olup olmaması,
- Eğlenmeye kimlerin katıldığı.
- Diğer taraftan hediye veya eğlenme önemsiz olmadıkça denetim elemanının denetlenen kişilere hediye sunması veya teklif etmesi durumunda da tarafsızlık ilkesi zedelenmektedir.

Diğer taraftan hediye veya eğlenme önemsiz olmadıkça denetim elemanının denetlenen kişilere hediye sunması veya teklif etmesi durumunda da tarafsızlık ilkesi zedelenmektedir.<sup>93</sup>

### **Kamu Menfaati**

Bir mesleğin ayırt edici özelliği halka karşı sorumluluğunu kabul etmesidir. Kamu denetim mesleğinde halk vergi mükellefleri, devlet (hükümet), devlete mal, hizmet veya kredi sağlayanlar ile toplum düzeninin adilce işlemesi için denetim elemanlarının tarafsızlık ve dürüstlüğüne güvenen diğer kişilerdir. Bu güven kamu denetim elemanları üzerinde kamu (halk) menfaatleri sorumluluğunu yüklemektedir. Kamu menfaati denetim hizmeti sunulan toplumdaki birey ve kurumların müşterek refahı olarak tanımlanmaktadır.

---

<sup>93</sup> Arslan. A. A.g.e. S:7-9

Mesleki görevlerini ifa ederken denetim elemanları değişik kesimler (gruplar) arasındaki çatışan baskılara maruz kalabilirler. Bu çatışmaları çözümede denetim elemanı kamuya ve müşterilere (mükelleflere) en iyi şekilde görev ifa edecek şekilde dürüstlikle hareket etmelidir.<sup>94</sup>

### **Dürüstlük**

Dürüstlük mesleki esas karakterin bir unsurudur. Halkın güveninin kaynaklandığı bir nitelik ve denetim elemanının bütün kararlarını nihai olarak test etmesi gereken bir kıstastır. Dürüstlük denetlenen diğer unsurların yanı sıra kişilerin mahremiyetinin kısıtları içinde açık fikirli ve içten olmayı gerektirir.

Dürüstlük neyin doğru ve haklı olması açısından ölçülür. Spesifik kurallar, standartlar ve rehberin yokluğunda veya görüş ayrılığıyla karşılaşılması durumunda denetim elemanı kararlarını, “Yapmakta olduğum şeyi dürüst biri yapar mıydı? Dürüstlüğüümü muhafaza ediyor muyum? Şeklinde sorular sormak suretiyle test etmelidir.

Dürüstlük konusunda dikkate alınması gereken başka bir davranış kalıbı da denetim elemanının vergi mükellefiyetini tam ve zamanında yerine getirmesidir. Bu mükellefiyetin yerine getirilmemesi ABD’de mesleki etik kuralların ihlali olarak algılanmakta ve denetim mesleğiyle ilişkin kesilmesi sonucunu doğurabilmektedir.

### **Gereken Mesleki Özen ve Dikkati Gösterme**

Gerekli özen ve dikkati göstermenin esası mükemmeliyeti aramadır. Bu prensip denetim elemanının mesleki görevlerini ehliyet ve çalışkanlıkla yerine getirmesini gerektirir.

Ehliyet eğitim ve mesleki deneyimin bir bileşimidir. Ehliyet göstermenin devamlılığı denetim elemanının meslek yaşamı boyunca devam etmesi gereken öğrenme ve mesleki gelişime kendini adanması ile mümkün olmaktadır. Bu prensip denetim elemanının bireysel sorumluluğudur. Bu ilke denetim elemanının görevini ustalıklarla yerine getirmesini sağlayacak anlama ve bilgi düzeyine ulaşma ve bunu devam ettirmedir.

---

<sup>94</sup> Arslan.A. A.g.e. S:9



Her bir denetim elamanı kendi ehliyetini değerlendirmekle eğitim, deneyim ve hüküm verebilmenin sorumluluğun yüklenilmesi için yeterli olup olmadığına kanaat getirmekle sorumludur. İhtimam denetim elemanının sorumlu olduğu her bir mesleki faaliyetini planlaması ve gözetlemesini de gerektirir.

### **Sunulan Hizmetlerin Kapsam ve Niteliği**

Yukarıda belirtilen prensipler belli durumlarda denetim dışındaki bazı hizmetlerin sunulup sunulmasına karar vermede göz önünde bulundurulmalıdır. Bazı durumlarda denetim dışındaki bazı hizmetler belli bir kitleye sunulabilir. Bu hizmetlerin sunulması konusunda kesin ve katı bir kural geliştirilemez fakat denetim elemanları bu konuda yukarıda bahsedilen mesleki prensiplerin ruhunu akılda tutmalıdır. Bunu gerçekleştirmek için denetim elemanları;

- Hizmetin (görevin) kapsam ve niteliğinin denetim fonksiyonunu yerine getirmede menfaat çatışması oluşturup oluşturmadığını belirlemeli,
- Verilecek hizmetin denetim elemanlığı mesleğiyle bağdaşır bağdaşmadığını muhakeme etmelidir.<sup>95</sup>

#### **2.3.1.14. Denetim Komitesi**

Finansal tabloların hazırlanması görevi muhasebe bölümüne, bu işin gözetimi ise en üst düzeydeki finansal işlerden sorumlu yöneticiye aittir. İç denetim ve hukuk birimleri ise yasalara ve düzenlemelere uygunluk yönünden denetim ve danışmanlık görevi yapmaktadırlar. Finansal raporlamada en üst düzeyde sorumluluk ise yönetim kurulu ve denetim komitesine verilmiştir. Finansal raporlama ve genel olarak şirketin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bunların etkili ve verimli bir şekilde işletilmesi görevini denetim komitesine devreden yönetim kuruludur.

Etkili bir denetim komitesi şirketin iç kontrolünün sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Yapılan çalışmaların çoğunda aktif ve bağımsız bir denetim komitesine sahip olan şirketlerin aldatıcı finansal raporlama olasılığının çok az olduğu ortaya çıkmıştır.

---

<sup>95</sup> Arslan. A. A.g.e. S:9-11

Denetim komitesinin görevleri arasında, iç kontrol ve iç denetimin gözetiminin yanında, finansal raporlamanın ve bağımsız denetimin gözetimi de yer almaktadır. Denetim komitesi, denetim firması ile kontak kurulması ve denetim firmasının kabul edilmesi gibi sorumluluklara da sahiptir.

Denetim komiteleri, bağımsız denetçi ve mali yöneticilerle düzenli olarak görüşerek finansal tabloları ve denetim sürecini inceler. Bununla birlikte işletmenin finansal tablolarında kamuya açıklamanın tam olarak yapılıp yapılmadığının gözetiminden sorumludur. Ayrıca;

- Üçüncü kişilere yönelik raporların özellikle yıllık raporların adil, dengeli ve muhasebe standartlarına uygunluğunun sağlanmasında yönetim kuruluna yardımcı olmak,
- Yönetim kurulu adına yönetim ile bağımsız denetçi arasında mutabakat sağlamak,
- Bağımsız denetçinin görevlerini gereği gibi yapıp yapmadıkları hususunda gözetim yapmak ve yönetim kurulunu bilgilendirmek,
- Yönetim kuruluna bağımsız denetimin kapsamı ve derinliğin yeterli olduğu ve gereği gibi yerine getirildiği konusunda güven vermek,
- Bağımsız denetçinin yeniden atanması veya görevden alınması hususlarında yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmak,
- Bağımsız denetçiye ödenecek ücret konusunda yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmak.

Bazı durumlarda yönetim kurulu ile denetim komitesi kavramları ve sorumlulukları karıştırılmaktadır. Genel olarak yönetim kurulunun gözetim sorumluluğu vardır. Kurul, işletme yönetimi için hissedarların temsilcisi olarak seçilir. Yönetim kurulu, şirketi yöneten profesyonel yöneticilerin performansını denetler. Bu bağlamda yönetim kurulunun sorumluluğu; uzun dönemli hedeflerin belirlenmesi, yasal düzenlemelere uygunluğun kontrol edilmesi, etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin gözetilmesidir. Eğer finansal raporlama sürecinin gözetilmesi fonksiyonları yönetim kurulu adına bir alt komite tarafından yerine getirilirse bu komiteye Denetim Komitesi denir.<sup>96</sup>

---

<sup>96</sup> Senal.S. A.g.e. S:52-55

### **2.3.1.15. Kalite Güvence Sistemi**

Denetimi, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olarak tanımladığımızda, bu faaliyetin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerekir. Sözü edilen kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olan denetim standartlarıdır.

Kalite güvence sisteminin değerlendirilmesiyle ilgili IFAC tarafından çıkartılmış birbirini tamamlar nitelikte ISQC 1 (uluslararası kalite kontrol standardı 1) ve ISA 220 kodlu iki ayrı düzenleme bulunmaktadır.

Bunlardan ISQC 1 2004 yılında IFAC bünyesindeki Uluslararası Denetim ve Güvence standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan (Geçmiş) Tarihsel Finansal tabloların denetimini yapan ve diğer güvence hizmetlerini yapan firmalar için kalite kontrolü adında yayınlanan standarttır.

Bu standart denetim kuruluşlarının ve personelinin mesleki standartlar ile yasal düzenlemelere uyduğunun ve denetim raporunun denetlenen işletmenin içinde bulunduğu şartlara uygun biçimde yayınlandığının makul (belirli, sınırlı, abartısız) bir güvencesini sağlamak üzere denetim kuruluşlarının bir kalite kontrol sistemi kurmalarını zorunlu kılmaktadır.<sup>97</sup>

### **2.3.1.16. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri**

Genel olarak denetim kalitesi, denetlenen işletmenin finansal tablolarına ilişkin uygun görüşü sunmak ve bu görüşü gerekli kanıtlarla ve objektif yargılarla desteklemektir. Başka bir anlatımla denetçiler bağımsız, güvenilir, yeterli ve uygun denetim kanıtları ile desteklenmiş denetim raporları düzenlediklerinde kaliteli bir hizmet vermiş olacaklardır.

Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolü; bağımsız denetim raporu tamamlanmadan önce, bağımsız denetim ekibinin önemli nitelikteki kararları ile bağımsız denetim raporuna ilişkin ulaştıkları sonuçların objektif bir şekilde değerlendirilmesine ilişkin süreci, kuruluşun kalite kontrol sisteminin gözetimi ise; bağımsız denetim kuruluşu tarafından, kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediğine dair makul bir güvencenin sağlanması amacıyla, tamamlanmış bağımsız denetimlerle ilgili periyodik olarak yapılan kalite kontrolleri de dahil, devamlı olarak

---

<sup>97</sup> Uygun.R. Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü.  
[http://www.kokerymm.com/makalelerimiz/haber\\_oku.php?haber\\_id=33](http://www.kokerymm.com/makalelerimiz/haber_oku.php?haber_id=33). Erişim Tarihi:04.06.2014

uygulanan kalite kontrol yöntemlerinin işleyişinin izlenmesini ifade eder. ağımsız denetimin kalitesinin kontrolü beş ana başlık altında ele alınarak incelenmiştir. Bu beş başlık aynı zamanda kalite kontrol sisteminin unsurlarını oluşturmaktadır.

- Denetim ekibinin belirlenmesi ve sorumlulukları
- Etik kurallar
- Bağımsız denetim hizmetinin üstlenilmesi ve yürütülmesi
- Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü
- Gözetim (denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin gözetimi)

Denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda görev alan denetçilerin kaliteli bir denetim çalışması gerçekleştirmek için denetimin kalitesini sağlayacak ve koruyacak bu unsurları uygulamaları zorunludur..

### **Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol İlkeleri**

**Madde 9-** Kuruluş ve denetçi, kaliteli bir denetim çalışması gerçekleştirmek için azami gayret göstermek, aşağıda belirtilen denetim kalitesini sağlayacak ve koruyacak ilkeleri uygulamak zorundadır;

**a. Mesleki Gereklilikler:** Kuruluşun ve denetçinin; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve profesyonel davranış ilkelerine uygun davranması.

**b. Mesleki Yeterlilik:** Kuruluşun ve denetçinin, sorumluluklarını doğru bir şekilde yerine getirebilmesi için gerekli teknik bilgiye ve mesleki yeterliliğe sahip olması.

**c. Görev Dağılımı:** Denetim çalışmasının gerekli düzeyde teknik bilgi, mesleki yeterlilik ve beceriye sahip olan denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmesi.

**d. Yönlendirme:** Denetimin istenen kalitede olabilmesini ve denetim sonunda tam ve doğru bir görüş bildirilebilmesini temin edebilmek için, yapılan işin her seviyede gözden geçirilmesi ve denetçinin görevleri konusunda yönlendirilmesi.

**e. Görüş Alma:** Mesleki sır olgusunun göz önünde tutulması ve şirketin adının belirtilmemesi kaydıyla, gerekli görülen durumlarda, konuyla ilgili deneyimi ve bilgisi olan kişilerden görüş alınması.

**f. Görev Kabulü ve Devamlılık:** Yeni görev kabulü için veya gelecek dönemlerde denetime devam edilebilmesi için değerlendirme yapılması, yapılacak değerlendirmede kuruluşun durumunun özellikle bağımsızlık ilkelerine uygunluk ve verilecek hizmetin kapsam ve boyutu yönünden değerlendirilmesi.

**g. İzleme:** Kalite kontrol metotlarının yeterliliği ve işlevselliğinin izlenmesi, Bu unsurlar kapsamında kurulacak olan bir kalite güvence sistemi aşağıdaki başlıklar altında yapılandırılabilir.

**Kalite Güvence Sistemine İlişkin Yapı:** Amaç, kapsam, tanımlar, bağımsız denetim ekibi sorumlulukları, etik ilkeler, bağımsızlık, bağımsız denetim hizmetinin üstlenilmesi ve yürütülmesi, danışma, bağımsız denetim kalitesinin kontrolü, gözetim, kalite güvence ekiplerinin oluşturulması ve görevleri.

#### **a.Mesleki Gereksinimler**

Kuruluşta çalışan personel bağımsızlık, dürüstlük, objektiflik, güvenilirlik ve mesleki davranış ilkelerine bağlı olmalıdır.

Bu politikanın uygulanabilmesi için bu konulardaki sorunları çözümlenebilecek ve rehberlik yapacak bir kişinin görevlendirilmesi, şirket içindeki her düzeydeki personele bu politika ve politikanın gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun duyurulması, bu politika ve yöntemlere uyulduğunun takip edilmesi gerekir. Örneğin, bağımsızlık ilkesinin zedelenip zedelenmediğini kontrol etmek için, personelin düzenli aralıklarla bağımsızlığı zedeleyen işletmeler hakkında bilgilendirilmesi, bağımsızlığı zedeleyen müşterilerin ve diğer işletmelerin (müşterilerin bağlı işletmeleri, iştirakleri gibi) bir listesinin hazırlanarak muhafaza edilmesi ve tüm personelin ulaşabilmesinin sağlanması gerekmektedir.

#### **b.Yetenekler ve Uzmanlık**

Kurum, sorumluluklarının gereğini özenle yerine getirmek üzere gerekli teknik standartları ve mesleki uzmanlığı kazanmış ve bunu devam ettiren personellerle donatılmış olmalıdır.

Bu politikanın uygulanabilmesi ve nitelikli eleman temin edebilecek şekilde personel ihtiyaçlarının planlamasının yapılabilmesi için, mevcut müşterileri, büyüme öngörüsünü ve emekliliği esas alarak sayısal işe alma hedeflerinin belirlenmesi, işe alma programının etkinliğinin izlenmesi, iş için başvurulara ve yeni personele kurumun kendileriyle ilgili politika ve yöntemlerinin bildirilmesi, mesleki gelişimi sağlamak için sürdürülecek mesleki eğitim faaliyetlerinin personele iletilmesi,

kurumun teknik politika ve yöntemlerini içeren mesleki teknik standartlardaki güncel gelişmeler hakkında personelin bilgi edinmesi sağlanmalıdır.

### **c. Görevlendirme**

Denetim görevi koşulların gerekli kıldığı yeterlilik ve teknik eğitim derecesine sahip olan personele verilmelidir.

Bu politikanın uygulanabilmesi için, denetim kuruluşu genelinde ve her bir bölüm için personel gereksinimlerinin planlanması, işgücü gereksinimlerini belirlemek ve denetim çalışmalarını takvime bağlamak üzere zaman öngörülerinin hazırlanması, personelin görevlendirilmesinde denetimin etkin yürütülmesini ve değişik alanlarda uzmanlık ve bilgi birikimine sahip personelin getireceği farklı bakış açılarını da dikkate alarak süreklilik ve görev değişiminin her ikisinin de göz önünde bulundurulması gerekir.

### **d. Yetkilendirme**

Yapılan çalışmanın uygun kalite standartlarını karşıladığına dair makul bir güvence sağlanabilmesi için her düzeyde yapılan çalışma ile ilgili yeterli yönlendirme, gözetim ve kontroller yapılmalıdır.

Bu politikanın uygulanabilmesi için, denetimin planlanması için denetim de görevlendirilen uygun personellere sorumluluk verilmesi, denetim çalışmaları için ayrıntılı bilgi edinilmesi veya geçmiş denetimlerde elde edilmiş bilgilerin gözden geçirilerek güncellenmesi, denetimin tamamlanması için gerekli olan zamanın belirlenmesi, işgücü gereksinimlerinin ve uzmanlık ihtiyacının belirlenmesi, müşteri ve bulunduğu sektörü etkileyen mevcut ekonomik koşulların öneminin ve denetim çalışmasına olası etkisinin dikkate alınması, denetimde görev alan personel arasındaki mesleki görüş farklılıklarını gidermek için yöntemler oluşturulması, astların eğitimi ve geliştirilmesi için uzman personelin teşvik edilmesi, personelin çeşitli alanlarda ve farklı endüstri kollarında deneyim kazanması, yardımcılarının değişik kişilere bağlı olarak çalışması ve denetimin bir çok kısmına dahil edilmesi gerekir.

## **e. Danışma**

Gerektiğinde firma içi ve firma dışında bulunan uzman kişilere danışılmalıdır. Bu politikanın uygulanabilmesi için, personelin, firmanın danışma politikaları ve yöntemleri hakkında bilgilendirilmesi, personelin, karmaşık ya da beklenmedik hususlarda yetkili kaynakları kullanmaya teşvik edilmesi, referans bilgilerin toplandığı kütüphane veya benzeri diğer kaynaklara ulaşabilmek için gerekli alt yapının hazırlanması, danışma gerektiren alanlardaki ve uzmanlığa ihtiyaç duyulan durumlarda gerekli olacak dokümantasyonun kapsamının tanımlanması işlemleri yapılmalıdır.

## **f. Müşterilerin Kabulü ve Elde Tutulması**

Olası müşterilerin değerlendirilmesi ve mevcut müşterilerin sürekli incelenmesi sağlanmalıdır. Bir müşteriye kabul etme veya elde tutma konusunda karar verirken, firmanın bağımsızlığı, müşteriye uygun hizmet verme yeteneği ve müşteri yönetiminin dürüstlüğü göz önünde tutulmalıdır.

Bu politikanın uygulanabilmesi için, olası müşterilere ait yıllık faaliyet raporları, ara dönem finansal tabloları ve vergi beyannamelerinin incelenmesi, olası müşterilerin değerlendirilebilmesi için üçüncü kişilerden elde edilebilecek her türlü bilginin araştırılması, önceki denetçi ile görüşülmesi, firma için olağan dışı riskler oluşturacak konuların göz önünde bulundurulması, müşteriye hizmet verme durumunda firmaların bağımsızlığının ortadan kalkıp kalkmayacağına değerlendirilmesi, firmanın müşterilerin kabulüne ilişkin politika ve yöntemleri hakkında ilgili personelin bilgilendirilmesi, belirli olayların ortaya çıkmasına bağlı olarak, ilişkilerin sürdürülüp sürdürülmeyeceğini saptamak üzere müşterilerin değerlendirilmesi, belirli olaylara örnek olarak yönetim kurulu, müdürlerin değişmesi, ortaklık yapısının değişmesi, mali durumdaki değişiklikler, işin kapsam ve yapısının değişmesi, işletme hakkında dava açılması gösterilebilir. Firmanın, müşterilerin elde tutulmasına ilişkin politika ve prosedürleri hakkında ilgili personelin bilgilendirilmesi gerekir.

## **g. İzleme**

Kalite kontrol politika ve yöntemlerinin yeterliliği ve faaliyet etkinliği izlenmelidir. Bu politikanın uygulanabilmesi için, firmanın izleme programının

kapsam ve içeriğinin tanımlanması, izleme faaliyetlerinin zamanlaması ve sıklığının belirlenmesi, izleme elemanları ile işin yürütülmesinde ve yönetiminde görev almış personel arasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları çözümlenmek üzere yöntemler oluşturulması, izleme faaliyetine katılacak personelin uzmanlık düzeyi ile onların seçim yöntemlerinin oluşturulması, alınan işlerin mesleki standartlar ve firmanın kalite kontrol politika ve yöntemleri ile uyumunun gözden geçirilmesi, izleme faaliyetlerinin sonuçları ışığında kalite kontrol politika ve yöntemlerinde değişiklik gerekip gerekmediğinin belirlenmesi gerekir.<sup>98</sup>

**Sonuç olarak;** Kalite güvence sistemiyle ilgili olarak yayınlanan uluslararası standartlar esas alınarak ülkemiz sermaye piyasası mevzuatında çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Yasal düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetim şirketleri tarafından uygulanmakta olan kalite kontrol sistemleri, bir yandan denetim şirketlerinin karşılaşılabilecekleri işletme risklerini azaltırken, diğer yandan bu şirketlerde görev yapan denetçilerin denetim risklerini azaltmakta, aynı zamanda finansal tablo kullanıcılarının yayınlanmış tablolara güvenilirliklerini de arttırmaktadır.

Dolayısıyla, riskleri azaltıcı yönde zincirleme olarak böylesine olumlu etki yaratan uygulamaların, denetim şirketleri tarafından sadece yasal gereklilikleri yerine getirmenin ötesinde daha kapsamlı olarak ele alınıp, mevcut kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve iyileştirilmesi yönünde ek çalışmalar yapılması yararlı olacaktır.

---

<sup>98</sup> Uygun.R. Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü.  
[http://www.kokerymm.com/makalelerimiz/haber\\_oku.php?haber\\_id=33](http://www.kokerymm.com/makalelerimiz/haber_oku.php?haber_id=33). Erişim Tarihi: 04.06.2014



## 2.4.SARBANES OXLEY YASASI

Temmuz 2002'de ABD'de yasalaşan ve kurumsal yönetim, mali bildirim ve kamu muhasebesini etkileyen Sarbanes Oxley Yasası, 1930'lardaki menkul kıymetler yasasından bu yana ülkede çıkan en önemli yasadır. Bu yasa, 1990'ların sonlarında başlayan kurumsal muhasebe skandallarına yanıt olarak çıkmıştır. Gelecekteki olayları önlemek ve yatırımcıların güvenini tekrar kazanmak için tasarlanmıştır.

Baş mimarları Senatör Paul Sarbanes ve Milletvekili Michael Oxley'den ismini alan bu yasa, denetçiler, kurul üyeleri ve halka açık alışverişi yapılan menkul kıymetleri sağlayanlar için geniş reformlar getirmiştir. Yasa, ABD Sermaye Piyasası Kurumuna rapor vermesi gereken tüm şirketler için geçerlidir ve uyumluluk için zorunlu son tarihler belirlemiştir.

Sarbanes Oxley şirket idarecileri ve şirket dışı denetçilerin doğru mali raporlama sağlayan "şirket içi kontrolleri" onaylamasını ve imzalamasını gerektirir. Şirket içi kontroller, şirketin belirli hedefleri elde etmesine yardımcı olan ve şirketin yönetim kurulu, idare ve diğer personel tarafından harekete geçirilen süreçlerle tanımlanır. Bu hedefler aşağıdakileri içermektedir:

- Verimli ve etkili işlemler
- Güvenilir mali raporlama
- Yürürlükteki yasalar ve düzenlemelerle uyumluluk<sup>99</sup>

ABD Başkanı George W. Bush tarafından 30 Temmuz 2002 yılında imzalanarak yürürlüğe girmiştir. Yasa ismini, hazırlayıcıları olan Paul Sarbanes ve Michael Oxley isimli iki senatörden almıştır. Bu yasa ile aşağıdaki başlıklar yürürlüğe girmiştir.

- Kamuya açık şirketlerin denetimlerinin gözlenmesi
- Denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi
- Şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılması.

---

<sup>99</sup> İyi Yönetim. Devletle Uyumluluğun Karmaşıklığında Yolunuzu Bulma. <http://www.microsoft.com/sam/tr/tr/govcompliance.aspx>. Erişim Tarihi:05.06.2014

## **2.4.1. Sarbanes Oxley Yasasının Getirdikleri**

### **2.4.1.1. Kurumsal Yönetim ve Sorumluluk**

#### **a.Denetim Komitesi**

Kanun ile halka açık şirketlerde bir Denetim Komitesi bulunması zorunluluğu getirilmiştir. Denetim Komitesi ile ilgili yapılan düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

#### **Denetçilerin Gözetim Sorumluluğu**

Kanun denetim firmasının atanması, ücretinin ödenmesi ve yaptığı işin gözden geçirilmesi görevini Denetim Komitesine vermiştir. Denetim firması ile şirket arasında finansal raporlama ile ilgili sorunların giderilmesi Denetim Komitesinin sorumluluğundadır. Denetim Komiteleri, denetçilerin tayininden, ücretlerinden ve gözetiminden doğrudan sorumludurlar ve denetçilerin doğrudan Denetim Komitesine rapor vermeleri gerekmektedir.

#### **Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığı**

Denetim Komitesi üyeleri şirket yönetim kurulunun üyesi ve bağımsız olmalıdırlar. Bağımsız sayılmak için Denetim Komitesi üyesi, halka açık bir firmadan herhangi bir danışmanlık, müşavirlik ya da başka bir hizmet için karşılık kabul edemez, ya da yetkisi haricinde halka açık firmanın yan kuruluşlarına bağlı olamaz. Üyeler bağımsızdır. Şirketten Denetim Komitesi üyesi olmaları nedeniyle herhangi bir ücret talep edemezler. Ancak sermayenin %5'inden fazlasına sahip olmamak kaydı ile yönetim kurulu üyesi veya şirket çalışanı olarak ücret almaları doğaldır.

#### **Denetim Komitesinin Ek Sorumlulukları**

- Kanun, Denetim Komitelerinin; muhasebe, şirket içi kontrol ya da denetim konuları ile ilgili şikayetleri ele almak için prosedürlerinin bulunmasını,
- İlgili çalışanlar tarafından muhasebe ya da denetim meseleleri ile ilgili kamuyu aydınlatma işlemleri ile ilgili prosedürleri belirlemesini,
- Görevlerini yapabilmeleri açısından gerekli olduğu düşünülen bağımsız danışman ve müşavir görevlendirme yetkisine sahip olmasını;
- Denetim Komitesi tarafından görevlendirilen denetçiye ve müşavirlere ödenmesi için, uygun finansmana sahip olmasını, öngörmektedir.

#### **Denetim Komitesi Mali Uzmanının Açıklanması**

Kanun'a göre, halka açık firmaların Denetim Komitelerinin üyeleri arasında en azından bir tane mali uzman bulundurup bulundurmadıklarını açıklamaları gerekmektedir.

### **Ön Onay**

Halka açık bir şirketin Denetim Komitesi, halka açık firmanın denetçisi tarafından sağlanan tüm iç ve dış denetim hizmetlerini önceden onaylamış olmalıdır.

### **Denetim Komitelerine Sunulan Denetim Raporu**

Halka açık bir şirket denetçisi şirketin Denetim Komitesine, kullanılacak olan önemli muhasebe uygulamalarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde yönetim ile tartışılan tüm alternatif finansal bilgi işleyişlerini ve denetçinin tercih etmiş olduğu işleyişi, denetçi ile yönetim arasındaki her türlü muhasebe anlaşmazlığını ve diğer maddi yazılı haberleşmeleri zamanında rapor edecektir.

### **Şirket Avukatlarının Raporları**

Bir şirket avukatı, mali görevlerin ihlaline ilişkin kanıtları, şirket ya da acentenin başka benzeri ihlallerini ve menkul kıymetler ile ilgili düzenlemelere aykırılıkları, şirketin hukuk baş müşavirine ya da CEO'suna (ya da bunların eşdeğerinde bir yöneticisine) rapor etmesi gerekmektedir.<sup>100</sup>

### **b.Mali Raporlar İçin Kurumsal Sorumluluk**

Halka açık şirketler tarafından SEC' e bildirilen yıllık ve üç aylık periyodik raporlarda Şirket'in CEO'sunun ve CFO' sunun; raporu gözden geçirdiğini, kendi bilgilerine dayanarak, raporun maddi bir gerçek ile ilgili olarak doğru olmayan bir beyan içermediğini, kendi bilgilerine, mali beyannamelere ve rapora dahil olan diğer mali bilgilere dayanarak, her türlü maddi bakımdan halka açık firmanın raporda belirtilen tarih itibarıyla ve bu tarih için mali durumunu ve sonuçlarını adil biçimde sergilediklerini, kendisi ve diğer onaylayan sorumluların; halka açık firma için "kamuyu aydınlatma kontrol ve prosedürleri" koymak ve devam ettirmekten sorumlu olduklarını, özellikle periyodik raporun hazırlandığını, halka açık firmanın kamuyu aydınlatma kontrollerinin ve prosedürlerinin geçerliliğini rapor tarihinden itibaren 90 gün içerisinde değerlendirdiğini, raporda gerekli değerlendirmeye dayalı olarak

---

<sup>100</sup> Özkul.L. Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi. "ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD' de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi". İstanbul. 2003. S:9-12

kamuyu aydınlatma kontrolleri ve prosedürlerinin geçerliliği ile ilgili kararlar sunduğunu, kendisinin ve diğer onay veren sorumluların; şirket içi kontrollerin tasarımında ya da uygulanmasında halka açık firmanın mali verileri kaydetmesini, işlemlerini, özetlemesini ve raporlamasını olumsuz etkileyebilecek tüm önemli noksanları açıkladıklarını ve halka açık firmanın denetçileri için şirket içi kontrollerdeki tüm maddi zayıflıkları belirlediklerini, maddi olsun ya da olmasın, halka açık firmanın şirket içi kontrollerinde önemli bir rolü bulunan yönetim çalışanlarını ve diğer çalışanları ilgilendiren her türlü usulsüzlük, hususunda Denetim Komitesine açıklamada bulduklarını, kendisinin ve onay veren diğer sorumluların raporda, şirket içi kontrollerde ya da şirket içi kontrolleri değerlendirme tarihleri sonrasında etkileyebilecek önemli noksanlıklar ve maddi zayıflıklar ile ilgili her türlü düzeltici önlem de dahil olmak üzere diğer nedenlerde önemli değişiklikler olup olmadığını belirttiklerini, beyan etmiş olmaları gerekmektedir.

### **c.Ayrıntılı Mali Beyanlar**

Tüm önemli bilanço dışı işlemlerin, yükümlülüklerin ve proforma finansal bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Ayrıca şirketler, finansal durumdaki değişiklikleri eş anlı olarak kamuya açıklamakla yükümlüdürler. Yöneticilerin, çalışanların ve %10'dan fazla paya sahip ortakların ortaklık payındaki değişikliklerin işlemi takip eden 2 iş günü içerisinde kamuya duyurulması gerekmektedir. Denetim Komitelerinde muhasebe düzenlemelerine hakim uzman çalıştırıp çalıştırmadıkları, çalıştırmıyorlarsa gerekçeleri hakkında açıklama yapmalıdırlar. Kanun 16 halka açık firmaların daha kapsamlı beyanlar yapmalarını gerektiren yeni şartlar getirmektedir.

### **Periyodik Raporlarda Yapılan Beyanlar**

Şarta bağlı zararlar da dahil olmak üzere, tüm mali tablolarda pasifte yer almayan yükümlülüklerle ilişkin bilgi verilecektir. Ayrıca mali duruma ilişkin olarak, periyodik raporlar, basın bültenleri ve diğer yollar ile kamuya duyurulan her türlü açıklamada ileriye dönük olarak yer alacak tahminlerin yanıltıcı olmaması ve şirketin mali durumu ve faaliyet sonuçları ile ilişkilendirilmesi gerekecektir. Halka açık şirketler, yöneticilerinin uymak zorunda oldukları etik kurallar oluşturarak bunları ve bu kurallarda meydana gelecek değişiklikleri açıklayacaklardır.

Kanuna göre halka açık şirketlerin mali tabloları ve özel durum bildirimleri en az üç yılda bir SEC tarafından gözden geçirilecektir. Hata ve hile ile mali tabloları yeniden kamuya açıklanmak zorunda kalan şirketlere, hisse senedi oynaklığı fazla

olan şirketlere ve yüksek piyasa değeri olan şirketlere bu gözetimde öncelik verilebilecektir. Her mali rapor, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu şekilde hazırlanmalı ve SEC' e verilmesi gereken mali beyannameleri içermeli; ayrıca genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili menkul kıymet kuralları uyarınca denetçi tarafından belirlenen tüm maddi düzeltme ayarlamalarını yansıtmalıdır. Buna ilave olarak SEC, üç aylık ve yıllık mali raporlarda;

- Bilanço dışı tüm maddi işlemleri, düzenlemeleri, yükümlülükleri,
- Halka mali durumu, sonuçları, faaliyetleri, likiditesi, sermaye harcamaları, kaynakları ve önemli gelir ve gider kalemleri üzerinde hali hazırda ve gelecekte etkisi olan kişilerle ilişkilerini, beyan eden kurallar oluşturmaktadır.

### **Yönetim ve Büyük Hissedarlar ile İlgili Beyanlar**

Halka açık şirket yöneticileri ile %10 ve üzerinde pay sahibi olan şirket ortakları, şirket hisse senedi üzerinde gerçekleştirmiş oldukları işlemleri iki gün içerisinde SEC' e bildirmekle yükümlüdürler. "Form 4" adı verilen bir form aracılığı ile yapılacak olan söz konusu bildirimle şirketin ve SEC' nin web sayfaları yolu ile kamuya duyurulacaktır. Kanun'un çıkarılmasından itibaren bir sene içerisinde, bu bildirimlerin elektronik olarak hazırlanmaları ve şirketin web sitesine gönderilmeleri gerekmektedir.

### **Şirket İçi Kontrollerin Değerlendirilmesi**

Kanun'a göre, halka açık firmalar tarafından hazırlanan yıllık raporlar şirket içi kontrol raporunu da içerecektir. Bu rapor, finansal raporlama amacıyla yeterli iç kontrol yapısı ve prosedürleri oluşturma ve devam ettirme sorumluluğunu belirtmeli ve finansal raporlama amacıyla halka açık firmanın şirket içi kontrol yapısı prosedürlerinin geçerli oldukları mali yılın sonu itibarıyla bir değerlendirmesini içermelidir.

### **Halka Açık Firmanın Gerçek Zamanlı Beyanları**

Kanun, kamunun aydınlatılmasının süratli ve sürekli olmasını öngörmektedir. Halka açık firmaların, halka, firmanın mali durumunda ya da faaliyetlerinde meydana gelen her türlü maddi değişikliği, hızlı ve güncel bir biçimde anlaşılır bir dil ile duyurmaları gerekmektedir. Bu duyurular, SEC'in yatırımcıların korunması için ya da

kamu yararına gerekli ya da yararlı olduğunu düşündüğü trend ve nitel bilgiler ve grafikler içerebilecektir.<sup>101</sup>

#### **d. Analistlerin Çıkar Çatışması**

SEC ya da SEC izni ile kurulmuş borsalar, menkul kıymet analistlerinin menkul kıymetlere ilişkin tavsiyelerinde tarafsızlığın sağlanması ve daha doğru ve yararlı bilginin verilebilmesi amacıyla çıkar çatışmasını önleyen düzenlemeleri yürürlüğe sokacaklardır. Ayrıca, bilinen bir çıkar çatışması olması durumunda bu hazırlanan analize ilişkin raporlar da kamuya açıklanacaktır.

#### **Analistlerin Bağımsızlığı**

Menkul kıymet analistlerinin bağımsızlıkları;

- Araştırma raporlarının ön basım izinlerini veya onaylarını, yatırım bankacılığı faaliyetleri ile uğraşan aracı kurum tarafından istihdam edilen elemanlar, hukuk ya da yatırım araştırmalarından doğrudan sorumlu olmayan kişiler ile kısıtlamak suretiyle,
- Menkul kıymet analistlerinin gözetimlerini, aracı kurum tarafından istihdam edilen ve yatırım bankacılığı faaliyetleri ile iştigal etmeyen elemanlar ile sınırlandırmak suretiyle,
- Bir aracı kurum tarafından istihdam edilen bir borsa temsilcisinin, aynı aracı kurumda (veya bu aracı kuruma bağlı şirketlerde) istihdam edilen menkul kıymetler analistine olumsuz bir araştırma raporu ile misilleme yapmasının ya da misilleme yapma tehdidinde bulunmasının engellenmesi suretiyle, korunacaktır.

#### **Olası Analist Anlaşmazlıklarının Beyanı**

SEC, meydana gelebilecek çıkar çatışmalarının bertaraf edilmesi amacıyla:

- Menkul kıymetler analisti de dahil olmak üzere kayıtlı aracı kurum veya bunların herhangi bir bağlı kuruluşu tarafından, halka açık firmadan hazırlanan araştırma raporu karşılığında herhangi bir bedel alınıp alınmadığının,

---

<sup>101</sup> Özkul.L.A.g.e. İstanbul. 2003. S:12-18

- Menkul kıymetleri, araştırma raporunda tavsiye edilen halka açık bir firmanın hali hazırda ya da araştırma raporu tarihinden önceki bir yıllık dönem esnasında, raporu hazırlayan aracı kurumun müşterisi olup olmadığı, eğer müşterisi olmuş ise, halka açık firmaya sağlanan hizmet türlerinin,
- Menkul kıymet analistinin bir araştırma raporu bağlamında, genel ya da spesifik olarak incelenen halka açık firmadan kazanılmış bir geliri olup olmadığı, belirtildiği beyanları, aracı kurumdan veya menkul kıymet analistinden alabilecektir.<sup>102</sup>

#### **2.4.1.2. Muhasebe Reformu**

##### **a. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)**

Menkul kıymetler kanunlarına tabi olan halka açık şirketlerin denetimlerinin gözetimi ve yatırımcıların çıkarlarının korunması amacıyla, bilgilendirici denetim raporlarının hazırlanmasında kamu yararını artırmak için Kanun uyarınca, PCAOB kurulmuştur. PCAOB, federal kanunlar uyarınca kurulmuş olan ve kar amacı gütmeyen bir kuruluştur ve SEC' in gözetimine tabidir.

##### **PCAOB Üyeliği**

PCAOB' un;

- Yatırımcıların ve halkın çıkarları konusunda bağlılık göstermiş olan,
- Halka açık firmalardan, menkul kıymetler kanunları ve muhasebecilerin bu gibi beyanlar ile ilgili denetim raporlarının hazırlanmasında ve düzenlenmesindeki yükümlülükleri kapsamında istenen mali beyanlar konusunda sorumluluğu olan,
- Bu beyanların yapısını anlayan, dürüst ve itibarlı kişiler arasından seçilen beş üyesi bulunacaktır.

PCAOB' un sadece iki üyesi, sertifikalı muhasebeci (CPA) olabilecektir. Söz konusu iki kişiden bir tanesinin başkan olması durumunda bu kişi, PCAOB' da görevlendirilmeden önce en az 5 yıl süre ile faal olarak muhasebe mesleğini icra etmemiş olmalıdır. PCAOB' un üyeleri tam zamanlı olarak çalışacaklardır. Bu kişiler PCAOB' da ki hizmetleri ile eşzamanlı olarak başka kişi tarafından istihdam

---

<sup>102</sup> Özkul.L.A.g.e. İstanbul. 2003. S:18-19

edilemezler; başka bir ticari ya da mesleki iş ile iştigal edemezler. PCAOB' un hiçbir üyesi denetim şirketlerinden alınan belirli emeklilik yardımları haricinde herhangi bir halka açık muhasebe şirketinin karlarından pay ya da ödeme alamaz.

### **PCAOB' un görevleri**

Kanun'a göre PCAOB' un görevleri aşağıdakilerdir:

1. Halka açık firmalar için denetim raporları hazırlayan denetim firmalarını tescil etmek,
2. Halka açık firmaların denetim raporlarının hazırlanması için gereken denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve standartları belirlemek,
3. Kayıtlı denetim firmalarının denetimlerini yürütmek,
4. Soruşturma yapmak, disiplin takibatı yapmak ve kayıtlı denetim firmalarına ve bu firmaların ilgili kişilerine yaptırım uygulamak,
5. PCAOB' un veya SEC' in, mesleki standartları desteklemek ve kayıtlı denetim firmalarının sundukları denetim hizmetlerinin kalitesini artırmak amacıyla gerekli ya da uygun gördüğü diğer işleri ya da görevleri yapmak,
6. Kayıtlı denetim firmalarının uygunluklarını, PCAOB ilkelerini, mesleki standartları ve denetim raporlarının hazırlanması ve ihracı ve bu raporlar ile ilgili olarak muhasebecilerin yükümlülük ve sorumlulukları ile ilgili menkul kıymetler kanunlarını uygulamak,
7. PCAOB bütçesini belirlemek, PCAOB' un faaliyetlerini ve personelini yönetmek.

### **PCAOB' a Zorunlu Kayıt**

PCAOB' un faaliyete başlamasından 180 gün sonra, kayıtlı kamu muhasebecisi olmayan kişilerin herhangi bir halka açık firmanın denetim raporunu hazırlaması mümkün olmayacaktır.

Kanun'a göre, bir tescil başvurusunun aşağıdaki şartları içermesi gerekmektedir:

1. Firmanın bir önceki yılda denetim raporu hazırladığı firmanın ve mevcut yıl içinde denetim raporları hazırlamayı beklediği firmaların isimleri,
2. Müşteri firmalardan, denetim, diğer muhasebecilik hizmetleri ve denetim dışı hizmetler karşılığında alınan yıllık ücretler,



3. PCAOB' un makul çerçevede talep edebileceği ve bir önceki mali yıl ile ilgili diğer mali bilgiler,
4. Firmanın kalite politikalarının ya da muhasebe ya da denetim uygulamalarının beyanı,
5. Firma ile bağlantısı olan ve denetim raporlarının hazırlanmasına katılan ya da katkısı olan tüm muhasebecilerin lisans ya da izin numarası ve firmanın kendisinin eyalet lisans numarasını belirten bir liste,
6. Firmaya ya da firma ile bağlantılı herhangi bir kişiye karşı herhangi bir denetim raporu ile bağlantılı olarak açılmış ve devam etmekte olan her türlü davaların listesi,
7. Halka açık bir firma tarafından SEC' e bir önceki takvim yılında verilen ve müşteri firmalar için hazırlanmış bir denetim raporu ile bağlantılı anlaşmazlıkları beyan eden beyanların kopyaları,
8. PCAOB ya da SEC' in kurallarının kamu yararına ya da yatırımcıların korunması adına gerekli ya da uygun göreceği diğer bilgiler.

Her kayıt başvurusu, firmanın tescilinin bir şartı olarak, herhangi bir tanıklık talebi konusunda işbirliği yapma ve bu talebe uygun hareket etme vaadini, firmanın işbirliğini anlayıp kabul ettiği beyanını içerecektir.

### **Periyodik Raporlar ve Halkın Erişimi**

Her bir kayıtlı denetim firmasından PCAOB' a kayıt başvurusundaki bilgilerin güncellenmesi ve PCAOB' a, PCAOB ya da SEC' in belirtebileceği ilave bilgilerin verilmesi amacıyla yıllık bir rapor vermeleri istenecektir (duruma göre sık rapor vermeleri istenebilir). Ayrıca PCAOB, bağımsız denetim şirketinden, çalışanlarından açıklama isteyebilir, yapılan denetim çalışmalarına ilişkin dökümanları talep edebilir. Kayıt başvurularının ve Kanun'un gerektirdiği yıllık raporların, belirli kısımları serbest incelemeye açık olacaktır.

### **b. Kalite Kontrolleri ve Etik Standartların Denetimi**

Kanun, PCAOB' un kayıtlı denetim firması tarafından bu Kanun'un gerektirdiği kamu yararına ya da yatırımcıların korunması adına yararlı olan denetim raporlarının hazırlanmasında ve yayınlanmasında kullanılacak olan denetim ve

tasdik standartlarını, kalite kontrol standartlarını ve etik standartları değiştirip, tadil etmesini mümkün kılmaktadır.

### **Kanun'da Belirtilen Denetim Standartları**

Denetim firması 5 yıldan az olmamak üzere denetim çalışma kağıtlarını ve her türlü denetim raporları ile ilgili diğer bilgileri, varılan çıkarımları destekleyecek yeterli ayrıntıya sahip olacak şekilde hazırlayıp saklayacaktır.

Denetim raporunun ve ilgili diğer bilgilerin denetimden sorumlu kişi dışında, ehil bir kişi tarafından (PCAOB tarafından istendiği şekilde) ya da bağımsız bir inceleme elemanı tarafından ya da ikinci bir denetçi tarafından gözden geçirilmesi sağlanacaktır. Her bir denetim raporunda denetçi, şirket içi kontrol yapısını denetçi testlerinin kapsamını ve halka açık firmanın prosedürlerini anlatacaktır.

### **şirket İçi Kontrol ile İlgili Denetim Raporu**

Denetçi, elde ettiği bulguları, şirket içi kontrolün yapısının ve prosedürlerinin bir değerlendirmesini, halka açık firmanın raporunda ayrıntılı olarak ve doğru biçimde kamuya yansıttığını, denetim raporunda belirtecektir. Aynı raporda, işlemlerin ve mali beyannamelerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasına olanak sağlayacak şekilde gerektiği gibi kaydedildikleri; halka açık firmanın gelirleri ve harcamalarının sadece firmanın yönetimi ve müdürlerinin iznine uygun olarak yapıldıkları belirtilecektir. Ayrıca bu rapor, şirket içi kontrollerin maddi zayıflığının ve ortaya çıkan her türlü uygunsuzluğun bir tanımını içerecektir.

### **Denetçi Kalite Kontrol Standartları**

PCAOB kalite kontrol standartlarına göre denetim raporlarında;

- Kayıtlı tüm denetim firmalarının mesleki etiği,
- Müşterisi olan firmadan bağımsızlığı ile ilgili şartları, muhasebe ve denetim sorunlarında bu firma içinde danışmanlık, denetim işlerinin denetlenmesi, personel işe alma, mesleki kariyer anlaşmalarının kabulü ve uygulanması,
- İ soruşturma ve PCAOB' un isteyebileceği diğer şartlar, bulunacaktır.

### **Muhasebe Firmalarının Denetimi**

Kanun PCAOB' un, her bir kayıtlı denetim firmasının, Kanun'a, PCAOB kurallarına ve SEC kurallarına ya da mesleki standartlara denetim performansı,

denetim raporlarının düzenlenmesi ve halka açık firmalar ile ilgili konular ile bağlantılı olarak uygunluğunu değerlendirmek amacıyla bir inceleme programı yürütmesini öngörmektedir. Denetimler, 100'den fazla halka açık firma için düzenli olarak denetim raporları hazırlayan denetim firmaları ile ilgili olarak yıllık bazda, 100 ya da daha az halka açık firma için denetim raporu hazırlayan denetim firmaları için üç yıldan daha az olmamak üzere inceleme raporu hazırlayacaklar.

Her incelemede PCAOB, kayıtlı denetim firmasının ya da bu firma ile bağlantılı herhangi bir kişinin yapacağı her türlü uygulamayı, PCAOB kurallarını, SEC kurallarını, firmanın kendi kalite kontrol politikalarını ya da mesleki standartları belirleyecektir. Gerekirse belirlenen tüm kuralları ve uygulamaları SEC' e ve ilgili yasal eyalet makamına bildirecek; herhangi bir ihlal ile ilgili olarak disiplin kovuşturması başlatmak için resmi bir tahkikata başlayabilecektir.

Kayıtlı bir denetim firmasının incelemesini yaparken PCAOB tarafından, seçilen firmaya bağlı çeşitli kişiler tarafından yapılan denetimler incelenecektir. Firmanın kalite kontrol sisteminin yeterliliği ve sistemin firma tarafından dokümantasyonu ve aktarılma biçimi değerlendirilecek ve firmanın gerekli olan denetim, gözetim ve kalite kontrol prosedürlerinin diğer testleri yapılacaktır.

Her bir inceleme için PCAOB' un bu bölüm kapsamındaki bulgularının yazılı bir raporu, SEC' e ve ilgili Eyalet makamına, PCAOB' un ya da müfettişin yazısı ya da yorumu eşliğinde denetim firmasından gönderilecek ve yeterli ayrıntıda kamu erişimine açık hale getirilecektir. Ancak teftiş raporunun, eleştiriler ya da firmanın kalite kontrol sisteminin olası kusurlarını içeren kısmı, firma tarafından PCAOB' u tatmin eder şekilde (rapor hazırlanmasından itibaren 12 ayı geçmemek üzere) yanıt verilmiş ise kamuya açık hale getirilmeyecektir.

## **Yaptırımlar**

Kayıtlı bir denetim firmasının, Kanun hükümlerini, PCAOB kurallarını, menkul kıymetler kanunlarının denetim raporlarının hazırlanması ya da düzenlenmesi ile ilgili hükümlerini ya da mesleki standartları ihlal etmesi durumunda, PCAOB aşağıdakiler de dahil olmak üzere gerekli göreceği yaptırımları uygulayabilecektir:

- Bu unvan altında kaydın geçici olarak askıya alınması ya da kalıcı olarak iptal edilmesi,
- Bir kişinin kalıcı ya da geçici olarak kayıtlı bir denetim firmasında kaydının askıya alınması ya da engellenmesi,

- Bu firma ya da kişinin faaliyetlerinin kalıcı ya da geçici olarak sınırlandırılması (ilave mesleki eğitim ve öğretim gerekleri ile bağlantılı olan haller dışında),
- Herhangi bir aykırılıkta gerçek kişiler için 100.000 ABD Doları'na kadar, tüzel kişiler için 2.000.000 ABD Doları'na kadar para cezası; aykırılıkların "bilerek veya isteyerek" gerçekleştirilmesi durumunda, gerçek kişiler için 750.000 ABD Doları'na kadar, tüzel kişiler için 15.000.000 ABD Doları'na kadar para cezası uygulanması,
- Kınama,
- Ek mesleki eğitim tavsiyesi,
- PCAOB' nin düzenlemelerinde yer alan diğer yaptırımlar.<sup>103</sup>

### c. Yabancı Muhasebe Firmaları

Kanun,halka açık herhangi bir firma ile ilgili olarak bir denetim raporu hazırlayan yabancı bir denetim firmasının; Kanun'a, PCAOB' un ve SEC' in Kanun kapsamında düzenlenen kurallarına, Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuş ve buranın kanunlarına göre faaliyet gösteren herhangi bir denetim firması ile aynı şekilde ve aynı derecede tabi olmasını öngörmektedir. Bununla birlikte Kanun, yabancı bir denetim firmasının kaydının, kendi başına, Amerikan Mahkemelerinin yargı yetkisine tabi tutmak için bir temel teşkil etmeyeceğini de açıkça belirtmektedir. Kanuna göre PCAOB, yabancı bir denetim firmasının denetim raporu hazırlamasına izin vermeyebilir. Bununla birlikte ihracatçıların özel nitelikli raporlarının hazırlanmasında yabancı bir denetim firması, bir görüşünü veya yerine getirdiği bir hizmeti, kayıtlı bir denetim firmasının herhangi bir denetim raporuna dayanarak yayınlarsa, gerektiğinde SEC veya PCAOB tarafından yapılabilecek tahkikatlarda kullanılabilir şekilde çalışma kağıtları hazırlamayı kabul etmiş sayılır. Kanuna göre, kayıtlı bir denetim firması, yabancı bir denetim firmasının görüşlerine dayanarak işlem yaparsa, PCAOB veya SEC' nin talebi halinde yabancı denetim firmasının çalışma kağıtlarını karşılıklı olarak sağlamaya razı olmuş kabul edilir. böylece kayıtlı denetim firmasının yabancı firma ile olan anlaşması güven esasına bağlanmış olur böylece kayıtlı denetim firmasının yabancı firma ile olan anlaşması güven esasına bağlanmış olur.<sup>104</sup>

<sup>103</sup> Özkul.L.A.g.e. İstanbul. 2003. S:19-26

<sup>104</sup> Özkul.L. A.g.e. İstanbul. 2003. S:26

### 2.4.1.3. Denetçinin Bağımsızlığı

#### a. Yasaklanmış Denetim Dışı Hizmetler

Kanun, kayıtlı muhasebe firmalarının denetimini yapmakta oldukları halka açık bir şirkete;

- Defter tutulması ve bununla ilgili işler,
- Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve idaresi,
- Değerleme ve ekspertiz,
- Sigorta ile ilgili hizmetler,
- İç denetim hizmetleri,
- Genel yönetim ve insan kaynakları yönetimi,
- Menkul kıymet alım satımı, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı,
- Hukuki danışmanlık hizmetleri,
- PCAOB' nin yaptığı düzenlemelerde yapılmasına izin verilmeyen diğer hizmetler, gibi denetim dışı hizmetleri sağlayamayacaklarını hükme bağlamaktadır.

#### b. Denetim Hizmetleri ve Denetim Dışı Hizmetler İçin Ön Onay

Kayıtlı bir denetim firması, vergi hizmetleri de dahil olmak üzere yukarıdaki listede yer almayan denetim dışı hizmetleri, müşteri şirketin Denetim Komitesinin onayı ile verebilecektir. Aşağıda ön onay ile ilgili bazı kurallar yer almaktadır:

**Denetim Hizmetleri ve Denetim Dışı Hizmetlerin Ön Onayı:** Kanun, kayıtlı bir denetim firması tarafından denetim hizmetlerinin ve denetim dışı hizmetlerin verilebilmesi için müşteri şirketin Denetim Komitesinin ön onayını gerekli hale getirmiştir. Ancak kanun, denetim dışı hizmetlerin başka bir denetim firması tarafından verilmesi durumunda Denetim Komitesine herhangi bir ön onay yetkisi vermemiştir.

**Herhangi bir özel karar gerekmemesi:** Kanun, Denetim Komitesinin bir faaliyete ön onay vermek için özel kararlar almasına müsaade etmemektedir. Denetim Komitesi üyeleri, güvene dayalı sorumlulukları altında ve ilgili diğer faktörlerin ışığında belirledikleri standartlarla tutarlı bir şekilde oy vermek durumundadırlar.

**Komitenin bir veya daha fazla üyesinin görevlendirmesi:** Kanun, Denetim Komitesinin ön onay verme yetkisini kullanmak üzere bir veya daha fazla üyesini

görevlendirmesine izin vermiştir. Ancak görevlendirilen üye, ön onay verdiği durumları bir rapor ile Denetim Komitesine bildirmek zorundadır.

**Onaylanmış hizmetlerin kamuya açıklanması:** Denetim Komitesinin vermiş olduğu onaylar, periyodik raporlar ile yatırımcılara açıklanacaktır.

**De Minimis kuralı:** Bir denetim firmasının, halka açık bir şirket için vermiş olduğu denetim dışı hizmetlerin bedeli, söz konusu şirketin almış olduğu tüm denetim dışı hizmetlerin bedelinin %5'inin altında kalıyorsa veya sağlanan hizmet denetim dışı hizmet olarak kabul edilmiyorsa, Denetim Komitesi ön onay kararı vermeyebilir.

**Rotasyon:** Kayıtlı bir denetim firmasında çalışan bir sorumlu ortak baş denetçinin veya denetçinin aynı halka açık şirketi beş yıl üst üste denetlemesi mümkün değildir. Ayrıca denetçi, denetimini yapmış olduğu halka açık şirkette CEO, CFO, kontrolör, muhasebe müdürü veya eşiti bir mevkide görev alırsa, daha önce çalışmakta olduğu denetim firması söz konusu şirketi bir yıl denetleyemez.<sup>105</sup>

#### 2.4.1.4 Sarbanes Oxley Yasasına İhtiyaç Duyulması Nedenleri

Yasanın amacı, "kamunun otoritesini, denetim mesleği ve şirket üst düzey yöneticileri üzerinde, yatırımcılar lehine arttırmaktır". şeklinde özetlenebilir. Bu amaçla, bağımsız bir üst kurula ihtiyaç duyulmuş ve kurulun faaliyetleri yasa ile belirlenen hükümler doğrultusunda genişletilmiştir.<sup>106</sup>

Yasaya ihtiyaç duyulmasının önemli nedenlerinden biri de denetim sisteminde yaşanan sıkıntılardır. Bu sıkıntıları sıralayacak olursak;

- Art niyetli olmayan, bireysel hataların neden olduğu denetçi hataları.
- Denetçi sahtekarlıkları.
- Finansal çıkarlardan ve denetçi müşteri ilişkisinden kaynaklanan sorunlar.

Buna karşın aşağıdaki düzenlemeler bu sıkıntıları önlemeye yöneliktir.

Halka açık işletmelerin muhasebe gözetim kurulunun aktiviteleri,

- Denetim kurulları ile ilgili yeni görevler, yeni kriminal cezalar ve çıkar sahiplerinin korunması,
- Denetçi danışmanlığının kısıtlanması, yeni finansal raporlamalar ve denetim süreci.

---

<sup>105</sup> Özkul.L. A.g.e. İstanbul. 2003. S:27

<sup>106</sup> Demircan.A.S. Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri.2007.S:45

## **2.5.DENETİM RAPORU VE DENETÇİ GÖRÜŞÜ**

### **2.5.1. Denetim Raporu**

Denetim çalışmasının sonunda denetçi yargısının belirtildiği denetim raporu hazırlanır. Denetim raporu, denetçinin ilgili gruplara görüşünü yansıtabileceği en önemli araçtır.

Denetim raporu, finansal tablolarla ilgili incelemenin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş olduğu ve finansal tabloların işletmenin durumunu doğru bir şekilde gösterip göstermediğini açıklayan bir rapordur.

#### **2.5.1.1. Denetim Raporunun Özellikleri**

Denetçi tarafından hazırlanıp kamuya yansıtılacak olan denetim raporunun aşağıdaki özelliklere sahip olması gereklidir.

- Rapor, işletmenin durumunu özetler nitelikte olmalıdır.
- Açık ve sade bir ifade ile yazılmalıdır.
- Rapordaki bilgiler, denetim süreci ve sonuçlarına uygun olmalıdır.
- Gerçek bilgiler yansıtılmalıdır.
- Standartları kapsmalıdır.
- Mevzuata uygun şekilde ve zamanında hazırlanmalıdır.

#### **2.5.1.2. Denetim Raporu Türleri**

Denetim raporu iki farklı türde hazırlanır. Ancak kamuoyu açısından önemli olan kısa şekilli denetim raporu olduğu için ayrıntılı olarak ele alınacak rapor türü kısa şekilli (standart) denetim raporu olacaktır.

##### **Kısa Şekilli Denetim Raporu**

Standart rapor olarak da ifade edilen ve denetim kapsamı ile denetçi görüşünden oluşan denetim raporudur. Denetim özeti şeklinde beyan ettiği bu rapor işletme ile ilgili taraflar için hazırlanır.

##### **Uzun Şekilli Denetim Raporu**

Denetim sonuçlarının denetçi tarafından geniş kapsamlı ve ayrıntılı olarak yansıtıldığı denetim raporudur. Bu rapor, işletme yönetimi için hazırlanır.

### 2.5.1.3. Denetim Raporunun Hazırlanması

Denetim raporunun hazırlanabilmesi için aşağıdaki koşullar gerçekleşmiş olmalıdır.

- Denetçi finansal tablolarla ilgili yeterli ve gerekli kanıtları toplamıştır.
- Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olarak hazırlanıp hazırlanmadığı tespit edilmiştir.
- Finansal tablolarda dipnotlar veya gerekli açıklamalara tam olarak yer verilip verilmediği belirlenmiştir.

Rapor hazırlanırken raporlama standartları doğrultusunda hareket edilmelidir. Bu standartlar;

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı.
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı.
- Açıklama standardı.
- Görüş bildirme standardıdır.

### 2.5.1.4. Denetim Raporunun Bölümleri

**Genel bilgi bölümü:** Denetim raporu genel olarak işletmeye, ortaklarına veya yönetim kuruluna hitaben hazırlanır. Hitap veya adres bölümü olarak da ifade edilir.

**Kapsam bölümü:** İncelenen döneme ait mali tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına göre düzenlenip düzenlenmediğinin belirtildiği bölümdür.

**Denetçi Görüşü Bölümü:** Denetim süreci sonunda meslek mensubunda oluşan kanaatin belirtildiği bölümdür. Bu bölümde denetçinin ulaştığı yargı yansıtılırken denetim raporunun şeklinin ne olduğu da ortaya çıkmış olur.

**Tarih bölümü:** Denetimin tamamlandığı tarihi gösteren bölümdür. Bu tarihin ilgililer açısından önemi büyüktür. Çünkü finansal tabloların hazırlanmasından sonra meydana gelmiş önemli olayların gözden geçirilip incelenmesi ile ilgili denetçi sorumluluğunun bitmiş olduğu son günü ifade eder.



**Denetçi imzası:** Bu bölüm, denetim çalışmasının uzman kişi veya kişilerce yürütülüp tamamlanmış olduğunu ifade eder. Rapor, sorumlu veya baş denetçi tarafından imzalanır.<sup>107</sup>

### **2.5.2.Denetçi Görüşü ve Rapor Şekilleri**

Firmanın finansal durumunun veya faaliyet neticelerinin iyi veya kötü olması denetçiyi ilgilendirmemektedir.<sup>108</sup> Denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun oluşturulması kapsamında, denetim neticesinde elde edilen veriler doğrultusunda dört farklı türde görüş ortaya çıkabilir. Bu görüş çeşitleri; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş belirtmekten kaçınma şeklinde oluşur.

#### **Olumlu Görüş:**

Denetimi yapılan işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile kanunlara uygun olduğunun ve finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğunun tespit edilmesi durumunda oluşan görüş olumlu görüştür. Olumlu görüş bildiren bir denetim raporu yazılabilmesinin en önemli koşulu, işletmenin faaliyetleri ve denetim süreci ile ilgili herhangi bir eksiklik veya aksaklığın olmamış olmasıdır.( Tablo 1)

#### **Şartlı Görüş:**

Denetim sonucunda, işletmenin genel faaliyet sonuçları değerlendirildiğinde bir veya birkaç noktada tespit edilen eksiklikler denetçinin olumlu görüşünü etkilemeyecek düzeyde ise belirtilecek olan görüş şartlı görüştür.( Tablo 2)<sup>109</sup>

---

<sup>107</sup> Gül.A. ve diğerleri. Muhasebe Denetimi.Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması.S:166-168

<sup>108</sup> Çaldağ.Y. Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri.Ankara Gazi Kitabevi.2007.S:66

<sup>109</sup> Gül.A. ve diğerleri A.g.e. S:168-172

**Tablo 1.** Olumlu Görüş Bildiren Denetim Raporu

<p style="text-align: center;">.....A.Ş.' NİN</p> <p style="text-align: center;">.....HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU</p> <p>.....' nin ..../..../.... Tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz genel kabul görmüş denetim ilkelerine ve standartlarına uygun olarak yapılmış; hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer yöntem ve teknikleri içermiştir.</p> <p>Görüşümüze göre, söz konusu mali tablolar şirketin ..../..../.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir şekilde yansıtmaktadır.</p> <p>(Denetim Yeri), ..../..../....</p> <p style="text-align: center;">BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN ÜNVANI</p> <p style="text-align: center;">Sorumlu Ortak, Baş Denetçinin Adı –soyadı ve imzası</p>
---

**Tablo 2.** Şartlı Görüş Bildiren Denetim Raporu

<p style="text-align: center;">..... A.Ş.' NİN</p> <p style="text-align: center;">..... HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU</p> <p>.....' nin ...../...../..... tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz ( aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında ) genel kabul görmüş denetim ilkelerine ve standartlarına uygun olarak yapılmış, hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>(Açıklama bölümünde şartlı görüş belirtilmesine neden olan unsurlar açık ve net bir şekilde ifade edilir.)</p> <p>Görüşümüze göre, söz konusu mali tablolar ..... nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında .....' nın ...../...../..... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir şekilde yansıtmaktadır.</p> <p>( Denetim Yeri), ...../...../.....</p> <p style="text-align: center;"><b>BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN ÜNVANI</b></p> <p style="text-align: center;">Sorumlu Ortak, Baş Denetçinin Adı- Soyadı ve İmzası</p>
--

### **Olumsuz Görüş:**

Denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarının; işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve mali durumundaki değişiklikleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile mevzuata göre açık ve dürüst olarak yansıtmaması durumunda denetçi olumsuz görüş belirtir (Tablo 3).

Denetçi gerekli görürse olumsuz görüşe yol açan nedenleri raporunda kısaca belirtebilir. Bu yolu tercih etmeyecekse doğrudan görüş bölümünde kullanacağı olumsuz ifade ile raporunu oluşturur.

### **Görüş Bildirmekten Kaçınma:**

Denetçi, denetim faaliyetleri sonucunda gerekli ve yeterli kanıtları toplayamamış ve işletme içi ve dışı etkenler tarafından çalışmalarını engellenmiş ise herhangi bir yargıya ulaşamayacaktır. Bu durumda görüş bildirmekten kaçınan bir denetim raporu hazırlar (Tablo 4).

Görüş bildirmekten kaçınma ile olumsuz görüş aynı sonuçlar değildir. Olumsuz görüşte, işletmede meydana gelen eksiklik veya aksaklıklar somut olarak tespit edildiği halde, görüş bildirmekten kaçınmada belirsizlikler vardır.

Denetçi; denetim yöntem, teknik ve standartlarını büyük ölçüde kullandığı halde ortaya somut veriler çıkaramıyorsa, sınırlama, engelleme ve belirsizliklerle karşılaşmıyorsa görüş bildirmekten kaçınması gerekir.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> Gül.A. ve diğerleri A.g.e. S:173-174

**Tablo 3.** Olumsuz Görüş Bildiren Denetim Raporu

<p style="text-align: center;">.....A.Ş.' NİN</p> <p style="text-align: center;">.....HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU</p> <p>.....' nin ..../..../.... tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz genel kabul görmüş denetim ilkelerine ve standartlarına uygun olarak yapılmış; hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer yöntem ve teknikleri içermiştir.</p> <p>Görüşümüze göre, söz konusu mali tablolar şirketin ..../..../.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir şekilde yansıtmamaktadır.</p> <p>(Denetim Yeri), ..../..../....</p> <p style="text-align: center;">BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN ÜNVANI</p> <p style="text-align: center;">Sorumlu Ortak, Baş Denetçinin Adı –soyadı ve imzası</p>
---

**Tablo 4. Görüş Bildirmekten Kaçınma**

<p style="text-align: center;">..... A.Ş.' NİN</p> <p style="text-align: center;">..... HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU</p> <p>.....' nin ...../...../..... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz ( aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında ) genel kabul görmüş denetim ilkelerine ve standartlarına uygun olarak yapılmış, hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>(Açıklama bölümünde şartlı görüş belirtilmesine neden olan unsurlar açık ve net bir şekilde ifade edilir.)</p> <p>Bu nedenle, söz konusu mali tabloların ..... .....' nin ...../...../..... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir şekilde yansıtmadığı hakkında görüş bildirememekteyiz.</p> <p>( Denetim Yeri), ...../...../.....</p> <p style="text-align: right;">BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN ÜNVANI</p> <p style="text-align: right;">Sorumlu Ortak, Baş Denetçinin Adı- Soyadı ve İmzası</p>
--

## 2.6. ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM

### 2.6.1. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetim

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanan finansal tablo denetimden beklenti, şirketin finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi, yansıtılmamışsa bunun sebeplerinin açıklanmasıdır. Yeni TTK' da denetlemenin, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak ve özenle yapılması gerekliliğini belirtmiştir.

#### Kimler Bağımsız Denetçi Olabilir

Bağımsız denetimde denetçinin kimler olabileceği hususu büyük önem taşır. Bu çerçevede Yeni TTK' nu denetçi olabilecek kişileri ve kurumları detaylı bir şekilde madde 400'de tanımlanmıştır. Bu noktada dikkati çeken unsurlar aşağıda verilmiştir:

- Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci denetçi olarak seçilebilirler.
- Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirket denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, ilgili denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan diğer bir husustur.
- Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

#### Denetçi Görüşü

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre 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 öngörülmemişse, 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, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.<sup>111</sup>

### **Sonuç olarak;**

Yeni TTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UFRS' lere uyumlu TFRS' lere uyma zorunluluğunu getirmektedir. Artık anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolara yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak sayılacaktır, Bu finansal tablolar üzerinden kar dağıtımı yapılamayacaktır. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içindeki finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, denetim kapsamında değerlendirilir. Yapılacak olan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsayacaktır.

Tüm sanayileşmiş ülkelerle birlikte aynı finansal raporlama standartlarını uygulamak ve aynı yorum kurallarına bağlı olmak Türk işletmelerine uluslararası ve yabancı piyasalarda rekabet gücü sağlayacak ve Türk piyasasına uluslararası nitelik kazandıracaktır.

---

<sup>111</sup> Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim. <http://www.yenittk.com/tr/kurumsal-yonetim-kurumsallasma-bagimsiz-dis-denetim-yeni-turk-ticaret-kanunu-ve-bagimsiz-denetim.html>. Erişim Tarihi: 24.06.2014



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3.1. ANONİM ŞİRKETİN KURULUŞ İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

#### Anonim Şirkette Kuruluş İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Her şirket belirli bir sermaye tutarı karşılığında kurulur. Şirketin amacına, faaliyet konusuna ve hacmine uygun olarak ortaklar tarafından taahhüt edilen bu sermaye tutarına esas (nominal) sermaye denir. Bu sermayenin getirilme şekli ve zamanı TTK ve şirket esas sözleşmesinde yer alan hükümlere göre belirlenir. Esas sermayenin ortaklar tarafından yerine getirilen kısmı ödenmiş sermaye; henüz yerine getirilmemiş kısmı ise ödenmemiş sermaye olarak adlandırılır. Anonim şirkette kuruluş, ani kuruluş olarak da bilinen şekliyle, kurucu ortakların ortaklık sermayesinin tamamını ödemeyi taahhüt etmeleriyle gerçekleşir. Bu doğrultuda anonim şirketin kuruluş işlemleriyle ilgili muhasebe kayıtları iki aşamada incelenebilir:

1. Ortakların sermaye taahhüdünde bulunması: Bu aşamada ortakların sermaye olarak yerine getirmeyi taahhüt ettikleri payların kayıtları yapılır. Bu aşamada şirkete getirilmiş herhangi bir değer yoktur.

2. Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri: Bu aşamada ortaklar tarafından taahhüt edilen değerler şirkete getirilir ve bunların kayıtları yapılır. Ortaklar sermaye taahhütlerini nakit olarak yerine getirebilecekleri gibi; üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz veya tedbir bulunmayan; nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikri mülkiyet hakları ile sanal ortamlar ve adlar da dâhil, malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabilir. Hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar bir anonim şirkette sermaye olamaz (TTK 342).

#### Sermaye Taahhüdünün Nakit Olarak Yerine Getirilmesi

Nakit olarak taahhüt edilen payların itibari değerlerinin en az %25'i tescilden önce, kalanı ise şirketin tescilini izleyen 24 ay içinde ödenir (TTK 344). Nakit ödemeler,

YTTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğunu getirmektedir. Artık anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal

tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak sayılacaktır, yani bu finansal tablolar üzerinden kar dağıtımı yapılamayacaktır.<sup>112</sup>

### **3.2.TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)**

TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) UFRS'nin çevirisidir. Yeni Türk Ticaret Kanunu, Türkiye'de yerleşik tüm işletmelerin TMSK yeni Kanun Hükmünde kararname ile; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan ve UFRS'ye tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca finansal tablo hazırlamasını öngörmektedir. TFRS'in uygulanmasıyla, şirketler uluslararası düzeyde kabul görmüş etkin bir raporlama sistemine geçmiş olacaktır. Böylece bir yandan kurum kendi faaliyetlerini ve performansını daha sağlıklı bir şekilde ölçerken, finansman ihtiyacı için dış kaynak temininde de önemli bir rekabet avantajı sağlayacaktır.

Günümüzde, teknolojinin ilerlemesi ve sınırların ortadan kalkmasıyla birlikte, yatırımcılar sınır ötesi yatırım fırsatlarına daha çok ilgi gösterirken, işletmeler de fon sağlayabilme olanaklarını uluslararası alanda mümkün olduğunca genişletme çabasındadırlar. Çeşitli ülke borsalarında işlem gören yabancı şirketlerin toplam şirketlere oranları dünyada meydana gelen bu sermaye hareketleri sonucunda sermaye, kazanç fırsatı gördüğü her yere akarken, en önemli değer "bilgi" ve özellikle "finansal bilgi" olmuştur. Finansal bilgi üretiminin vasıtası olan muhasebe süreci de artan bir önemle gündemdeki yerini korumaktadır. İşletmelerde yatırım kararlarında gereksinim duyulan bilgiyi tam, doğru ve zamanında sağlayabilecek ve güvenli bir yatırım ortamının gelişmesine katkısı olabilecek kalitede bir muhasebe sürecinin varlığı uluslar arası sermaye hareketlerinden pay alabilmede de katkı sağlayacaktır. Benzer işlem ve olayların farklı ülke uygulamalarında farklı şekilde mali tablolara yansıtılması, uluslar arası alanda açıklanması güç olan farklı faaliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

---

<sup>112</sup> Doğruer.U.AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye.  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/> Erişim Tarihi: 07,07,2014

### 3.3. ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS)

Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu tabloların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmayı amaçlamaktadır. Bu amaca varılmasında, ulusal muhasebe standardı kuruluşları, menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü, Birleşmiş Milletler gibi hükümetler arası kuruluşlar ve Dünya Bankası gibi kalkınma kuruluşları ile işbirliği içinde çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır. Böylece yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer ilgililerin, hükümetlerin kaynakların dağılımı ve politika kararlarında gerçeğe uygun doğru ve dürüst bilgi sunumuna çalışılmaktadır.

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte, sermaye hareketlerinin hızlanması, uluslararası yatırım kararlarında ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde görülen yoğun artış da bu gerekliliği artırmakta, uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi gereğini doğurmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve sağlıklı bilginin üretilmesi için son derece önemli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya çapında kullanılacak, kaliteli bir muhasebe standartları setinin oluşturulması durumunda;

- 1- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- 2- Çok uluslu şirketlerin, yurt dışı iştirakleri veya yurt dışı ana ortaklık konumundaki şirketlerin konsolide finansal tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak, faaliyetlerin performans değerlendirmeleri sağlanacaktır.
- 3- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,

Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçişin kolay olmadığı da bir gerçektir.

Şirketler gerek uluslararası yatırım kararları almak, gerek dünya piyasalarında finans kaynaklarına kolay ulaşabilmek, gerekse yönetsel raporlama yapmak için,

ulusal mevzuatların dışına çıkarak, uluslararası alanda kabul görmüş standartlarda finansal raporlama yapma gereksinimi duymaktadırlar.<sup>113</sup>

İş dünyasına fazladan maliyet getiren bu uygulama aslında son derece somut ve rasyonel gereksinimlerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını, sadece bir muhasebeleştirme süreci olarak değil çağımızda iş dünyasının gereksinimlerine karşılık gelen bir çözüm olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır.

### **3.3.1. TÜRKİYE’NİN UFRS İLE TANIŞMASI**

#### **3.3.1.1. Türkiye’nin İhtiyaçları**

Ülkemizde bulunan şirketlerin finansal tablolarının düzenlenmesinde, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak, meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını belirlemek amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması önem taşımaktadır.

#### **3.3.1.2. Türkiye’de UFRS Uygulaması**

Ülkemizde muhasebe standartlarının geliştirilmesiyle ilgilenen ve standart hazırlayan kuruluşlar olarak; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kuruludur.

Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumları ile Kavramsal Çerçevesi’nde yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek olan finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. Bu nedenle mükellefler Türkiye Muhasebe Standartları’na göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kârdan hareketle Vergi Usul Kanunundaki farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile yasal olarak kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu karlara eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir ve kurumlar vergisi hesaplayacaktır. En geç 2005 yılından başlamak üzere bankalar ve sigorta şirketleri de dahil olmak üzere borsaya kayıtlı tüm şirketler konsolide finansal tablolarını UMS/UFRS ile uyumlu hazırlamak zorundadırlar.

---

<sup>113</sup> Doğruer.U.AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye.  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/> Erişim Tarihi: 07,07,2014

Sermaye Piyasası Kurulu muhasebe standartlarının UFRS'ye tam uyumunun sağlanması amacıyla, 2002 yılı başı itibarıyla başlatılan ve İMKB, bağımsız denetim kuruluşları, akademisyenler ve özel sektör temsilcilerinin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda hazırlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" Taslağı, görüşleri alınmak üzere Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TÜRMOB ve benzeri meslek odalarına gönderilerek Kurul'un internet sitesi aracılığıyla kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur.

Kurum tarafından yönetmeliğin amacı, bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi olarak tanımlanmıştır.

### **3.3.1.3. Türkiye'de Beklenen Yasal Düzenlemeler**

Yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı'nın 88'inci maddesi ile de tacirlerin muhasebeye ilişkin konularda doğrudan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uyulması hususu hükme bağlanmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece önemli bir standartlar seti olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında dünyada genel kabul görmüş olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları esas alınarak düzenlenen finansal tablolara olan güven artacaktır. Bu güvenin sağlanabilmesi için ülkemizde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının aynen kabul edilerek uygulanması amacıyla gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Meslek mensuplarının söz konusu Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına bir an önce uyumlarının sağlanabilmesi amacıyla gerekli eğitim çalışmalarına meslek odaları bünyesinde başlanmıştır.

UFRS'ye ilk geçişte dikkat edilecek hususlar ise UMS/UFRS'ye geçişten önceki uygulamaya göre sınıflandırılmış aktif ve pasif unsurları UMS/UFRS hükümlerine göre yeniden sınıflandırılması ve bilançoya dahil edilen tüm aktif ve pasif unsurların UMS/UFRS hükümlerine göre ölçme ve değerlemeye tabi tutulmasıdır.

#### **3.3.1.4. Ufrs'ye Başarılı Geçiş Yolu**

Şirketler UFRS'ye geçişi, mali tablolarının matematiksel değiştirilmesi olarak görmemeli, bunun muhasebe disiplininde bir değişiklik olduğunu kabul etmelidirler.

- UFRS sadece ana şirketleri değil, bağlı ortakları, bütün iştirakler i de içermektedir. Dolayısıyla uygulaması çaba ve zaman gerektirir. Şirketlerin en başta CEO'ları, ve finans koordinatörleri, uluslararası alanda rekabet etmek istiyorsa UFRS'ye geçmenin kaçınılmaz olduğunu kabul etmelidir.
- UFRS konusunda uzman kişilerden oluşan ekipler oluşturulmalı gerekirse dışarıdan yardım alınmalıdır. Geçişte, üzerinde mutabakata varılan gerçekçi bir plan uygulanmalıdır.
- Teknolojik altyapı öncelikli olarak UFRS'ye uyumlu hale getirilmelidir. Uygulama aşamasında şirket içinde basit, ama anlaşılabilir uygulama kitapçıkları hazırlanmalı, personelin şirket içi eğitimi UFRS 'ye başarılı bir geçişte son derece önemli katkı sağlayacaktır.<sup>114</sup>

#### **Sonuç Olarak;**

Yukarıda ifade edildiği gibi şirketlerin TMS/TFRS uygulama yükümlülüğü bulunmaktadır. TMS/TFRS'de işlem ve olayların ilk muhasebeleştirme, geçici dönem sonu işlemleri tanımlanmıştır. Bu nedenle sadece dönem sonunda TMS/TFRS'ye göre finansal tabloların oluşturulması durumunda bir şirketin iki finansal tablosu bulunması gibi durum ortaya çıkacak ve bu da gerek kar dağıtımında, gerekse hangi tabloların ilgili yerlere verileceği konusunda bir kaosa neden olacaktır.

---

<sup>114</sup> Doğruer.U.AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye.  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/> Erişim Tarihi: 07,07,2014

Diğer taraftan şirketlerin kar dağıtımı, birleşme, bölünme gibi işlemlerinde TMS/TFRS'ye göre düzenlenmiş tabloları üzerinden olacaktır. Şirket içi veya dışı uyuşmazlık durumunda olay asliye ticaret veya ilgili vergi mahkemelerine yansiyacaktır. Mahkeme ve bilirkişi incelemesinde TMS/TFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolara göre karar verilecek ancak bu tabloların TMS/TFRS'ye uygunluğunu ancak defter kayıtları ile doğrulanabilecektir ki burada da sıkıntılı bir durumla karşı karşıya kalınacaktır.

Mali raporlarda yapılan bu reform, yatırımcının korunması açısından yeterli değildir. Hukuksal altyapının da aynı şekilde gelişmiş olması gerekir. Buradaki önemli konulardan bir tanesi düzenleyici otoritelerin yaptırım gücünün olması, ikincisi ise doğacak ihtilaflarda etkin ve kısa zamanda çözüm getirecek ihtisas mahkemelerinin olmasıdır. Aksi takdirde istenildiği kadar raporlar şeffaf olsun ve kamuyu aydınlatsın, azınlıkta kalan hissedarlar, haklarının ihlalinde mahkeme yolu ile getirmede zorlanıyorsa, o ülkede kurumsal yönetim doğru işlemiyor demektir.

Sonuç olarak bir kanunun diğer bir kanuna üstünlüğü olamaz; TTK hükümlerinin tam olarak uygulanması gerekmektedir. Bu kanunun uygulanmaması durumunda idari, adli ve hapis cezası bulunmaktadır. Bu çerçevede TMS/TFRS'deki envanter ve değerlendirme hükümlerine uymayanların tespiti ancak şirketin kayıtları olacaktır. Çözüm olarak vergi yasaları da dikkate alınarak defter kayıtlarının TMS/TFRS'ye göre tutulması; değerlendirme farklarının nazım hesaplara izlenerek geçici vergi ve gelir/kurumlar vergisi beyannamesine bir ek tabloda gösterilmesi suretiyle muhasebe karından vergi matrahına ulaşılacaktır<sup>115</sup>

---

<sup>115</sup> Doğruer.U.AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye.  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/> Erişim Tarihi: 07,07,2014

### 3.4. ANONİM ŞİRKETLERİN MUHASEBESİ

#### 3.4.1. Anonim Şirketlerin Kuruluş İşlemleri

**Anonim Şirketlerde Sermaye Taahhüdü:** Anonim şirketlerde en az sermaye sınırı 50.000 TL'dir. Anonim şirket kurabilmek için kurucu ortakların en az 50.000 TL sermaye taahhüdünde bulunmaları zorunludur. Bu tutarın altındaki tutarlarla şirket kurulamaz. Anonim şirketlerin ani kuruluşunda sermayenin tamamı kurucu ortaklar tarafından taahhüt edilir. Kuruluş işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde bütün şirketlerde olduğu gibi önce taahhüt kaydı yapılır. Anonim şirketlerde taahhüt kaydı şöyle yapılır: "501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı" borçlandırılır, "500 Sermaye Hesabı" alacaklandırılır.

**Sermaye Taahhüdünün Yerine Getirilmesi:** Kurucu ortaklar şirket sermayesinin 1/10 temsil eden hisseleri satın alarak bedellerini şirketin bankada açtırılan hesabına yatırır. Sermaye olarak nakit para konulabileceği gibi kıymetli evrak ve menkul şeyler, gayrimenkuller, ticari işletmeler, her çeşit mal, emtia, makine vs. iktisadi değeri olan sair haklar da konabilir. Paradan başka sermaye olarak konan her türlü hak ve malların değeri mahkemece atanacak bilirkişi tarafından tespit edilir. Anonim şirketlerde sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi kaydı şöyle yapılır: "501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı" alacaklandırılır, sermaye olarak konulan unsur ile ilgili hesap borçlandırılır.

**Kuruluş Gideri:** Anonim şirketlerde kuruluş sırasında yapılan giderler "262 Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri Hesabı"nda takip edilir. Kuruluş ve örgütlenme giderleri hesabı aktif karakterli bir hesap olduğu için borçlandırılarak açılır. Her yıl eşit tutarlarda amorti edilerek 5 yılda tüketilir. Bilânçonun aktifinde, duran varlıklar içerisinde, maddi olmayan duran varlıklar bölümünde yer alır.

**Kuruluş giderleri şunlardan oluşur;** Etüt, proje giderleri, kuruluşla ilgili ulaşım ve konaklama giderleri, kuruluş sırasında avukat, danışman gibi kişilere ödenen ücretler ve onaylar için ödenen noter, sicil harç ve ilan giderleri, halka açık anonim şirketlerin hisse senetlerinin halka satışı sırasındaki baskı ve ilan giderleridir.



### Örnek : (Ani Kuruluş)

HG Anonim Şirketi 5 kurucu ortak tarafından 01.01.2013 tarihinde ani biçimde kurulmuştur. Ana sözleşmeye göre şirket sermayesi 500.000.-TL'dir. Ortakların sermaye payları eşittir. 01.01.2013 tarihinde sermayenin %004'ü ortak A tarafından Rekabet Kurulu adına T.C. Ziraat Bankasına yatırılmıştır. Şirketin kuruluşu sırasında noter ve tescil gideri olarak 3.000.-TL ve 540.-TL KDV olmak üzere 3.540.-TL kurucu ortaklardan ortak B tarafından 05.01.2009 tarihinde ödenmiştir. Ortaklar, sermayenin tamamını ödemeyi taahhüt etmişlerdir. Kurucu ortaklar sermaye taahhütlerini 10.01.2013 tarihinde şöyle ödemişlerdir. Kurucu ortaklardan ortak A 30.000.-TL değerinde otomobil ve 70.000.-TL değerinde demirbaş vermiştir. Kurucu ortaklardan ortak B 100.000.-TL değerinde arsa vermiştir. Diğer kurucu ortaklar, ortak C, ortak D ve ortak E ise sermaye taahhütlerini nakit olarak ödemişlerdir.

### Muhasebe Kaydı

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	01.01.2013.. 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) Ortak A 100.000 Ortak B 100.000 Ortak C 100.000 Ortak D 100.000 Ortak E 100.000  500 SERMAYE HS. Ortak A 100.000 Ortak B 100.000 Ortak C 100.000 Ortak D 100.000 Ortak E 100.000	500.000	500.000
2	01.01.2013.. 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HS  331 ORTAKLARA BORÇLAR HS. Ortak A 200	200	200

	05.01.2013..		
	262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HS 191 İND. KDV HS.	3.000 540	
	331 ORTAKLARA BORÇLAR HS. Ortak B 3.540		3.540
4	10.01.2013..		
	254 TAŞITLAR HS. 255 DEMİRBAŞLAR HS.	30.000 70.000	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) Ortak A 100.000		100 .000
5	10.01.2013..		
	250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	100.000	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) Ortak B 100.000		100 .000
6	10.01.2013..		
	100 KASA HS.	300.000	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) Ortak C 100.000 Ortak D 100.000 Ortak E 100.000		300 .000

BORÇ	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	ALACAK
500.000	100.000 100.000 300.000	
500.000	300.000	

BORÇ	500 SERMAYE	ALACAK
	500.000	
	500.000	

BORÇ	262 KUR. VE ÖRGÜT.GİDER	ALACAK
200 3.000		
3.200		

BORÇ	331 ORTAKLARA BORÇLAR	ALACAK
	200 3.540	
	3.740	

BORÇ	100 KASA	ALACAK
	300.000	
	300.000	

BORÇ	191 İND. KDV	ALACAK
	540	
	540	

BORÇ	254 TAŞITLAR	ALACAK
	30.000	
	30.000	

BORÇ	255 DEMİRBAŞLAR	ALACAK
	70.000	
	70.000	

BORÇ	250 ARAZİ VE ARSALAR	ALACAK
	100.000	
	100.000	

AKTİF	HG ANONİM ŞİRKETİ 10.01.2013 TARİHLİ KURULUŞ BİLANÇOSU		PASİF	
I. DÖNEN VARLIKLAR	300.540		III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	3.740
Kasa	300.000		Ortaklara borçlar	3.740
İndirilecek KD	540			
II. DURAN VARLIKLAR	203.200		IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
Arazi ve arsalar	100.000		V. ÖZ KAYNAKLAR	500.000
Taşıtlar	30.000		Sermaye	500.000
Demirbaşlar	70.000			
Kuruluş ve örgüt. Gider	3.200			
A.TOPLAMI	503.740		P.TOPLAM	503.740

### **3.4.2. Anonim Şirketlerde Sermaye Artırımı**

**Anonim şirketler**, çeşitli nedenlerle sermayelerini artırabilir. Bu nedenleri şöyle sıralayabiliriz:

- Kuruluş sırasında belirlenen sermayenin şirketin iş kapasitesine göre yetersiz kalması
- Şirketin iş hacmini genişletmek istemesi
- Enflasyon nedeniyle paranın satın alma gücünün azalması bu nedenle sermayenin yetersiz kalması
- Yapılan yanlış yatırımlar ve harcamalar nedeniyle sermayenin azalması

**Anonim Şirketlerde Sermaye Artırma Yolları:** Anonim şirketler, yukarıda sayılan nedenlerle sermaye artırımına gidebilir. Sermaye artırımını iç ve dış kaynaklardan yararlanmak suretiyle çeşitli şekillerde olabilir.

- Yeni hisse senedi çıkartmak
- Mevcut ortakların sermaye paylarını artırmak
- Yedekleri ve dağıtılmamış kârları sermayeye dönüştürmek
- Değer artış fonlarını sermayeye eklemek
- Şirket borçlarını sermayeye dönüştürmek
- Çıkarılmış tahviller karşılığı hisse senedi çıkartarak sermaye artırımını yapmak
- Başka şirketlerle birleşmek

**Sermaye artırımını kararı alan anonim şirket aşağıdaki işlemleri yerine getirir:**

- Genel kurulca sermaye artırma kararı alınır.
- Yönetim kurulu kararı alınır.
- Eski sermayenin ödendiği tespit ettirilir (şirketin sermaye artırma kararı alması için esas sermayenin tamamen ödenmiş olması gerekir.)
- Sermaye artırımını ile ilgili tadil metni hazırlanır.
- Artırılan sermayenin %0.04'ü Rekabet Kurulu adına T.C.Ziraat Bankasına yatırılır. (Not: 2010 yılından itibaren Halk bankasına yatırılması kararlaştırılmıştır)
- Artırılan sermayenin  $\frac{1}{4}$ 'ü şirket hesabına yatırılır ve bloke ettirilerek sicil ticaret müdürlüğüne verilmek üzere bloke mektubu alınır.

- Sermaye artırma kararı ticaret siciline tescil ettirilir. Tescil yazısıyla birlikte bankadaki bloke paralar çözdürülür.
- Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirilir.

**Sermaye artırımında normal işlemlerin dışında başka işlemlerde yapılması gerekir:**

- Aynı türden konulacak sermayenin değer belirlenmesine ilişkin bilirkişi ataması yaptırılır. Bu bilirkişi aynı sermaye olarak konan varlığın değerini belirler ve rapor düzenler.
- Aynı sermaye olarak konan varlık gayrimenkul ise bunların ipoteksiz veya hacizsiz olması gerekir.
- Aynı sermaye olarak konan maddi sabit kıymetin yeniden değerlemesi ile ilgili yeminli mali müşavir raporu alınır.
- Anonim şirketler, sermaye artırımında halka hisse senedi ihracı yaparak sermaye artırımını gerçekleştirecekse, ayrıca Sermaye Piyasası Kurulundan izin alınması gerekir.

**Aile (Kapalı) Anonim Şirketlerinde Sermaye Artırımı ve Muhasebe Kayıtları:**

Aile anonim şirketlerinde, sermaye artırımında ani kuruluşdaki işlemler yapılır. Sermaye artırımında taahhüt edilen sermayenin 1/4'ü sermaye artırımının tescil tarihinden itibaren 3 ay içinde ödenir. Kalan sermaye taahhüdü, yönetim kurulunun belirleyeceği tarihe göre en geç 3 yıl içinde ödenir.

**Örnek :**

HG Anonim Şirketi, sermayesini 01.09.2013 tarihinde 100.000.-TL artırmaya karar vermiş ve yasal formaliteleri tamamlamıştır. Şirket 5 ortaklı olup sermaye payları eşittir. Ortaklar, sermaye taahhütlerinin 1/4'ünü hemen nakit olarak ödemişler, kalan sermaye taahhütlerini ise daha sonra ödeyeceklerdir, 10.09.2013 tarihinde sermayenin %004'ü Rekabet Kurulu adına Halk Bankasına peşin yatırılmıştır. 25.09.2013 tarihinde sermaye artırımını sırasında 2.500.-TL gider yapılmış ve 450.-TL KDV ile birlikte toplam 2.950.-TL ödenmiştir.

**Muhasebe Kaydı:**

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	01.09.2013.. 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) Ortak A 20.000 Ortak B 20.000 Ortak C 20.000 Ortak D 20.000 Ortak E 20.000  500 SERMAYE HS. Ortak A 20.000 Ortak B 20.000 Ortak C 20.000 Ortak D 20.000 Ortak E 20.000	100.000	100.000
2	01.09.2013.. 100 KASA HESABI  501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) Ortak A 5.000 Ortak B 5.000 Ortak C 5.000 Ortak D 5.000 Ortak E 5.000	25.000	25.000
3	10.01.2013.. 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS  100 KASA HESABI	40	40
4	25.01.2013.. 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS 191 İNDİRİLECEK KDV HS  100 KASA HESABI	2.500 450	2.950

	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	ALACAK
	100.000	25.000
	100.000	25.000

BORÇ	500 SERMAYE	ALACAK
		100.000
		100.000

BORÇ	770 GENEL YÖNETİM GİDER	ALACAK
	40	
	40	

BORÇ	191 İND. KDV	ALACAK
	450	
	450	

BORÇ	100 KASA	ALACAK
	25.000	40 2.950
	25.000	2.990

BORÇ	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	ALACAK
	2.500	
	2.500	

### **Halka Açık Anonim Şirketlerde Sermaye Artırılması ve muhasebe kayıtları:**

Halka açık anonim şirketler Sermaye Piyasası Kuruluna tabidir. Sermaye artırımını yapılırken ve halka hisse senedi arz edilirken diğer yasal formaliteler yanında, Sermaye Piyasası Kurulundan da izin alınması gerekir. Halka açık anonim şirketler, Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi olduğu için bu tür şirketlere Kayıtlı Sermaye Sistemi getirilmiştir.

**Kayıtlı Sermaye:** Anonim şirketlerin ana sözleşmelerinde hüküm bulunmak koşuluyla, yönetim kurulu kararıyla TTK'nin sermaye artışı ile ilgili hükümlerine tabi olmaksızın, hisse senedi çıkarabilecekleri en yüksek (azami) tutarı gösteren, Ticaret Siciline tescil edilmiş sermayeleridir.

**Kayıtlı Sermaye Sistemi:** Hisse senetleri halka arz edilmek suretiyle kurulan veya sonradan halka açılan anonim şirketlerin, SPK'den izin alarak tercih edebilecekleri bir sistemdir. Bu sistemde çıkarılan hisse senetleri bedelleri tamamen ödenmedikçe sermaye artırılamaz ve sermaye taahhütlerine karşılık nakit (para) dışındaki değerler getirilemez. Anonim şirketler, sermaye artırımında kayıtlı sermaye sistemine geçip geçmemekte serbesttir. Eğer kayıtlı sermaye sistemini seçmişlerse ve

sözleşmelerinde belirli bir tavan sermaye belirlemişlerse ve bu durum, ticaret sicilini tescil ettirilip ilan edilmiş ise belirtilen tavan sermayeye kadar sermaye artırımını yapabilir. Bu durumda daha önce belirtilen yasal prosedürleri yerine getirmeden sadece yönetim kurulunun kararıyla ve Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğünden izin alınmadan sermaye artırımını gerçekleştirilebilir. Kayıtlı sermaye sistemi, sermaye artırımında formalitenin fazla olması nedeniyle, şirketlerin hızlı sermaye artırmalarını sağlamak amacıyla çıkartılmıştır

**Bir anonim şirket kayıtlı sermaye sistemini seçtiğinde aşağıdaki işlemleri yerine getirmek zorundadır:**

- Şirket yönetim kurulunca kayıtlı sermaye sistemini geçiş kararlarını alınması ve ana sözleşme ve değişiklik metninin hazırlanması
- Ana sözleşme değişiklik metninin genel kurulda görüşülerek karara bağlanması
- Kayıtlı sermaye sistemine geçişin mahkemece onanması
- Halka açık anonim şirketlerde sermaye artırılırken de yine artırılan sermayenin %004'ünün Rekabet Kurulu adına Halk Bankasına yatırılmış olması.
- Ana sözleşme değişiklik metninin ticaret siciline tescil ettirilmesi ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmesi.

**Örnek:**

HG Anonim Şirketi, sermayesini 10.11.2013 tarihinde 200.000.-TL artırmaya ve bunu da tanesi 10.-TL olan 20.000 adet hisse senedini halka ihraç ederek gerçekleştirmeye karar vermiştir.

20.11.2013 tarihinde artırılan sermayenin %004'ü Rekabet Kurulu adına Halk Bankasına yatırılmıştır. Hisse senetlerinin basım ve ilanı için 3.000.-TL ve ayrıca 540.-TL KDV 25.11.2013 tarihinde ödenmiştir.

Hisse senetlerinin satışı için 30.11.2013 tarihinde banka ile %03 komisyon karşılığı anlaşma yapılmış ve banka hisse senetlerinin tamamı satarak kendi komisyonunu kesip kalanını şirketin bankadaki hesabına yatırmıştır.



**Muhasebe Kaydı:**

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	10.11.2013.. 900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR Satıştaki hisse senetleri  950 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR Satıştaki hisse senetlerinden alacaklılar	200.000	200.000
2	10.11.2013.. 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-)  500 SERMAYE HESABI	200.000	200.000
3	20.11.2013.. 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS  100 KASA HESABI	80	80
4	25.11.2013.. 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HS 191 İNDİRLECEK KDV HS  100 KASA HESABI	3.000 540	3.540

Banka %03 komisyonunu kestikten sonra kalan tutarı şirketin bankadaki hesabına yatırmıştı.

Önce bankanın komisyonunu hesaplayalım:

Banka tarafından satışa sunulan hisse senetlerinin tutarı 200.000.-TL.

$200.000 \times \%03 = 600$ .-TL komisyon tutarı

$200.000 - 600 = 199.400$ .-TL şirket hesabına yatan tutar

5	30.11.20013. 102 BANKALAR HS 780 KOMİSYON GİDERLERİ HS  501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS (-)	199.400 600	200.000
---	--	----------------	---------

Nazım hesaplar ters kayıt yapılarak kapatılır.

6	30.11.2013..		
	950 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR Satıştaki hisse senetlerinden alacaklılar	200.000	
	900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR Satıştaki hisse senetleri		200.000

BORÇ	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	ALACAK
200.000		200.000
200.000		200.000

BORÇ	500 SERMAYE	ALACAK
		200.000
		200.000

BORÇ	770 GENEL YÖNETİM_GİDER	ALACAK
80		
80		

BORÇ	191 İND. KDV	ALACAK
540		
540		

BORÇ	100 KASA	ALACAK
		80
		3.540
		3.620

BORÇ	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	ALACAK
600		
600		

BORÇ	262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME	ALACAK
3000		
3000		

	102 BANKALR	ALACAK
	199.400	
	199.400	

**Aile (Kapalı) Anonim Şirketlerinde Sermaye Artırımı ve Muhasebe Kayıtları:** Aile anonim şirketlerinde, sermaye artırımında ani kuruluştaki işlemler yapılır. Sermaye artırımında taahhüt edilen sermayenin 1/4'ü sermaye artırımının tescil tarihinden itibaren 3 ay içinde ödenir. Kalan sermaye taahhüdü, yönetim kurulunun belirleyeceği tarihe göre en geç 3 yıl içinde ödenir.

**Örnek :**

HG Anonim Şirketi, sermayesini 01.09.2012 tarihinde 100.000.-TL artırmaya karar vermiş ve yasal formaliteleri tamamlamıştır. Şirket 5 ortaklı olup sermaye payları eşittir. Ortaklar, sermaye taahhütlerinin 1/4'ünü hemen nakit olarak ödemişler, kalan sermaye taahhütlerini ise daha sonra ödeyeceklerdir.

10.09.2013 tarihinde sermayenin %004'ü Rekabet Kurulu adına T.C. Halk Bankası'na peşin yatırılmıştır. 25.09.2013 tarihinde sermaye artırımını sırasında 2.500.-TL gider yapılmış ve 450.-TL KDV ile birlikte toplam 2.950.-TL ödenmiştir.

**Cevap:**

Sermaye artırım işlemlerinin muhasebe kayıtları şöyle yapılır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	10.09.2013.. 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) Ortak A 20.000 Ortak B 20.000 Ortak C 20.000 Ortak D 20.000 Ortak E 20.000  500 SERMAYE HS. Ortak A 20.000 Ortak B 20.000 Ortak C 20.000 Ortak D 20.000 Ortak E 20.000	100.000	100.000
2	10.09.2013.. 100 KASA HESABI  501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) Ortak A 5.000 Ortak B 5.000 Ortak C 5.000 Ortak D 5.000 Ortak E 5.000	25.000	25.000

3	10.09.2013		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	40	
	100 KASA HESABI		40
4	25.09.2013..		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	2.500	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS	450	
	100 KASA HESABI		2.950

BORÇ	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	ALACAK
100.000		25.000
100.000		25.000

BORÇ	500 SERMAYE	ALACAK
		100.000
		100.000

BORÇ	770 GENEL YÖNETİM GİDER	ALACAK
40		
40		

BORÇ	191 İND. KDV	ALACAK
450		
450		

BORÇ	100 KASA	ALACAK
25.000		40
		2.950
25.000		2.990

BORÇ	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	ALACAK
2.500		
2.500		

**Halka Açık Anonim Şirketlerde Sermaye Artırılması ve muhasebe kayıtları:**

Halka açık anonim şirketler Sermaye Piyasası Kuruluna tabidir. Sermaye artırımını yapılıırken ve halka hisse senedi arz edilirken diğer yasal formaliteler yanında, Sermaye Piyasası Kurulundan da izin alınması gerekir. Halka açık anonim şirketler, Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi olduğu için bu tür şirketlere Kayıtlı Sermaye Sistemi getirilmiştir.

**Örnek :**

HG Anonim Şirketi, sermayesini 10.11.2013 tarihinde 200.000.-TL artırmaya ve bunu da tanesi 10.-TL olan 20.000 adet hisse senedini halka ihraç ederek gerçekleştirmeye karar vermiştir. 20.11.2013 tarihinde artırılan sermayenin %004'ü Rekabet Kurulu adına T.C Halk Bankasına yatırılmıştır. Hisse senetlerinin basım ve ilanı için 3.000.-TL ve ayrıca 540.-TL KDV 25.11.2008 tarihinde ödenmiştir. Hisse senetlerinin satışı için 30.11.2013 tarihinde banka ile %03 komisyon karşılığı anlaşma yapılmış ve banka hisse senetlerinin tamamını satarak kendi komisyonunu kesip kalanını şirketin bankadaki hesabına yatırmıştır.

**Cevap:** Sermaye artırımını işlemlerinin muhasebe kayıtları şöyle yapılır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	10.11.2013.. 900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR Satıştaki hisse senetleri 950 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR Satıştaki hisse senetlerinden alacaklılar	200.000	200.000
2	10.11.2013.. 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) 500 SERMAYE HESABI	200.000	200.000
3	20.11.2013.. 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS 100 KASA HESABI	80	80

4	25.11.2013..		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	3.000	
	191 İNDİRLECEK KDV HS	540	
	100 KASA HESABI		3.540

Banka %03 komisyonunu kestikten sonra kalan tutarı şirketin bankadaki hesabına yatırmıştı.

**Önce bankanın komisyonunu hesaplayalım:**

Banka tarafından satışı sunulan hisse senetlerinin tutarı 200.000 TL.

$200.000 \times \%03 = 600$  TL komisyon tutarı

$200.000 - 600 = 199.400$  TL şirket hesabına yatan tutar

5	30.11.2013..		
	102 BANKALAR HS	199.400	
	780 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HS	600	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS (-)		200.000

Nazım hesaplar ters kayıt yapılarak kapatılır.

6	30.11.2013..		
	950 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR	200.000	
	Satıştaki hisse senetlerinden alacaklılar		
	900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR		200.000
	Satıştaki hisse senetleri		

### 3.4.3. Anonim Şirketlerde Sermaye Azaltımı

#### Anonim şirketlerde sermayenin azaltılması yolları:

- Hisselerin nominal değerleri indirilir
- Hisselerin sayısı azaltılır. Geri alınan hisse senetlerinin yerine yeni nominal değerde yazılı hisse senetleri verilir. Aradaki fark ortaklara (hissedarlara) ödenir.

#### Sermaye azaltımı kararı alan anonim şirket aşağıdaki işlemleri yerine getirir:

- Sermaye artırma ve azaltma kararı alınır.
- Ana sözleşmenin sermaye azaltımı tadil metni hazırlanır.
- Tadil metni ile ilgili serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir bilirkişi rapor alınır.
- Genel kurul kararı alınır.
- Alacaklılar davet edilir.
- Sermaye azaltılması ile ilgili değişiklik ticaret siciline tescil ettirilir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur.

#### Örnek :

HG Anonim Şirketi sermayesinin iş kapasitesine göre fazla gelmesi nedeniyle sermayesini 15.01.2013 tarihinde 20.000.-TL azaltmaya karar vermiş ve gerekli işlemler tamamlamıştır. Şirket, sermaye azaltımını piyasadan nominal değeri 5.-TL olan 4.000 adet hisse senedi satın alıp iptal etmek suretiyle gerçekleştirmiştir

**Cevap:** Sermaye azaltımı işlemlerinin muhasebe kayıtları şöyle yapılır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	15.01.2013.. 500 SERMAYE HESABI 331 ORTAKLARA BORÇLAR HS	20.000	20.000
2	15.01.2013.. 331 ORTAKLARA BORÇLAR HS 100 KASA HESABI	20.000	20.000

BORÇ	500 SERMAYE	ALACAK
20.000		
20.000		

BORÇ	331 ORTAKLARA BORÇLAR	ALACAK
20.000		20.000
20.000		20.000

BORÇ	100 KASA	ALACAK
		20.000
		20.000



#### 3.4.4. Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı

**Kâr dağıtım işlemleri ve muhasebe kayıtları:** Anonim şirketler, bütün sermaye şirketleri gibi kâr dağıtımını yapmadan önce yedeklerini hesaplar ve ayırır. Yedekler özelliklerine göre yasal yedekler ve isteğe bağlı yedekler olmak üzere iki grupta toplanır.

**Yasal yedekler:** TTK'ye göre dönem kârından ayrılan yedek akçelerdir. Yasal yedekler, I. Tertip ve II. Tertip yedek akçe olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

**I.Tertip yedek akçe:** Her yıl safi kârın % 5 i I.tertip yedek akçe olarak ayrılır. Safi kâr, dönem kârdan varsa geçmiş yıllara ait zararlar düşülerek bulunur. I. tertip yedek akçe, ödenmiş sermayenin beşte biri (1/5) buluncaya kadar ayrılır. Ödenmiş sermayenin beşte birini bulduktan sonra I. tertip yedek akçe ayrılması bir zorunluluk olmaktan çıkar.

**II. Tertip yedek akçe:** Kurumlar vergisi, 1.tertip yedek akçe ve 1. temettü şirketin dönem kârından ayrıldıktan sonra ortaklara ve kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır. 2. tertip yedek akçenin ayrılması, kârın dağıtılmasına bağlıdır. Eğer şirket kârı dağıtmıyorsa, 2. tertip yedek akçe ayrılmaz.

**İsteğe Bağlı Yedekler:** İsteğe bağlı olarak yönetim kurulunun teklifi ve genel kurul kararı ile ayrılabilir yedek akçelerdir. Anonim şirketlerin kâr dağıtımını, özellikle gelir vergisi stopajı bakımından kapalı ve halka açık anonim şirketlerde farklılık göstermektedir.

#### Aile Anonim Şirketlerinde Kâr Dağıtımını ve Muhasebe Kayıtları:

##### Örnek:

Er Çilingir Anonim Şirketi bir aile şirketi olup 2012 dönem kârı 200.000"dir. Yönetim kurulunun 31.12.2012 tarihli kâr dağıtımını kararı bulunmaktadır. Şirketinin sermayesi 200.000 adet hisseden oluşmaktadır. Şirketin ödenmiş sermayesi 600.000"dir. Şirket kârının tamamı ticari kâr olup ilaveler ve indirimler yoktur. Ortaklara kâr ödenmesi 10.01.2013 tarihinde yapılacaktır. Şirketin şimdiye kadar ayırdığı 1. tertip yedek akçe tutarı 80.000 "dir.

##### Çözüm:

Kurumlar vergi matrahının hesaplanması aşağıdaki şekilde olur:

Dönem karı.200.000 "

İndirimler (-)..-----

İlaveler (+).-----

Mali kâr (kurumlar vergisi matrahı).200.000 "

Kurumlar vergisi.  $200.000 \times 0,20 = 40.000$  "

### **I. Tertip Yedek Akçe Hesaplanması:**

Ödenmiş sermaye.. 600.000 "

1. tertip yedek akçe ayırma sınırı  $600.000/5 = 120.000$  'dir.

Şirket 31.12.2012 tarihine kadar 80.000 " I. tertip yedek akçe ayrıldığına göre:

$200.000 - 80.000 = 120.000$  " daha I. tertip yedek akçe ayırma zorunluluğu vardır.

Bu dönem I.tertip yedek akçe tutarı ise şöyledir:

Dönem kârı  $200.000 \times \%5 = 10.000$

### **I.Temettü Hesaplaması:**

Anonim şirketler ayrıca ödenmiş sermayenin %5'i kadar da I.temettü ayırmak zorundadır.

I.temettü:  $600.000 \times \%5 = 30.000$  'dir

### **II. Tertip Yedek Akçe Hesaplanması:**

II. Tertip yedek akçe, dönem kârından, kurumlar vergisi ve I.tertip yedek akçe ile I.temettü düşüldükten sonra kalan kârın % 10'u kadar ayrılır. Buna göre:

Dönem karı..200.000 "

Kesintiler toplamı. (80.000 ")

Kurumlar vergisi (-).. 40.000 "

I.tertip yedek akçe (-). 10.000 "

Ortaklara I. temettü (-)..... 30.000 "

II. Tertip yedek akçe matrahı 120.000 "

II.Tertip yedek akçe  $120.000 \times \%10 = 12.000$  "

## II. Temettü Hesaplanması:

II. Temettü hesaplanması, II. Tertip yedek akçe matrahından II. Tertip yedek akçe çıkarılarak bulunur.

$$\text{II. temettü} \cdot 120.000 - 12.000 = 108.000 \text{ ''}$$

## Gelir Vergisi Stopajının Hesaplanması:

$$\text{I. temettü } 30.000 \text{ ''}$$

$$\text{II. temettü } 108.000 \text{ ''}$$

$$\text{Gelir vergisi stopajı matrahı..} 30.000 + 108.000 = 138.000 \text{ ''}$$

$$\text{Gelir vergisi stopajı..} 138.000 \text{ TL} \times \%15 = 20.700 \text{ ''}$$

Hisse başına temettünün hesaplanması şöyledir:

$$\text{Hisse başına temettü} = (\text{I. temettü} + \text{II. temettü}) / \text{Hisse senedi sayısı}$$

$$\text{Hisse başına temettü} = (30.000 + 108.000) / 200.000 = 0.69 \text{ ''}$$

$$\text{Hisse senedinin değeri} = 600.000 / 200.000 = 3 \text{ ''}$$

Hisse başına düşen temettü yüzdesi = Hisse başına temettü tutarı / Hisse senedi değeri

$$\text{Hisse başına düşen temettü yüzdesi} = 0,69 / 3 = \% 23$$

### 3.4.5. Anonim Şirketlerde Kar Dağıtım Ve Muhasebe Kayıtları

#### ERÇİLİNGİR ANONİM ŞİRKETİ KAR DAĞITIM TABLOSU

##### A. DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI

1. DÖNEM KÂRI.200.000
2. ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-).....(40.000)

- Kurumlar vergisi 40.000

**DÖNEM NET KÂRI.160.000**

3. GEÇMİŞ DÖNEM ZARARI (-).. -----
4. I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-).....(10.000)
5. İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-).

**DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KARI .....150.000**

6. ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-). ..... (30.000)

**KALAN KÂR..... 120.000**

7. PERSONEL TEMETTÜ (-) -----
8. YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-).. -----
9. ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ.....(108.000)
10. II TERTİP YASAL YEDEK AKÇE(-).....(12.000)

##### B. YEDEKLERDEN DAĞITIM -----

##### C. HİSSE BAŞINA TEMETTÜ ----

- Hisse başına temettü tutarı. 0,69

- Hisse başına temettü yüzdesi . %23

**Kâr dağıtımının muhasebe kayıtları:**

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31.12.2012.. 691-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI 370- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASALYÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. Kurumlar Vergisi	40.000	40.000
2	31.12.2012.. 690-DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS 691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. 692-DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.	200.000	40.000 160.000
3	31.12.2012.. 692-DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS. 590-DÖNEM NET KÂRI HESABI	160.000	160.000

2013 yılında yapılması gerekli kayıtlar şöyledir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	01.01.2013.. 590-DÖNEM NET KÂRIHESABI 570-GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI	160.000	160.000

Ortaklara ödenecek kâr payının tahakkuk kaydının yapılması şöyledir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	10.01.2009.. 570-GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI 331-ORTAKLARA BORÇLAR HS 1. Temettü 30.000 2. Temettü 108.000 540-YASAL YEDEKLER 1. Tertip yedek akçe 10.000 2. Tertip yedek akçe 12.000	160.000	138.000 22.000

Ortaklara kâr payı ödendiğinde aşağıdaki kayıt yapılır:

2	10.01.2013.. 331-ORTAKLARA BORÇLAR HS 1. Temettü 30.000 2. Temettü 108.000 100-KASA HESABI 360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Gelir vergisi stopajı	138.000	117.300 20.700
---	---	---------	-------------------

Gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile ödenmesi gerekir. Ödeme kaydı şöyle yapılır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	25.01.2013.. 360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Gelir vergisi stopajı 100-KASA HESABI	20.700	20.700

Kurumlar vergisinin tahakkuk ettirilip ödenmesi halinde yapılması gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	15.04.2013.. 370- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASALYÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. Kurumlar vergisi 360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Kurumlar vergisi	40.000	40.000
2	15.04.2013.. 360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Kurumlar vergisi 100-KASA HESABI	40.000	40.000

### Halka Açık A.Ş. Kar Dağıtımı ve Kayıtları

Halka Açık Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı Ve Muhasebe Kayıtları: Halka açık anonim şirketlerin kâr dağıtımına ait ilkelere TTK yanında SPK'de (sermaye piyasası kurulu) tespit etmektedir. SPK'ye göre halka açık anonim şirketlerde, 1.temettü tutarı, dağıtılabılır kârın en az %50'sinden az olamaz ve şirket ana sözleşmesinde birinci temettü oranının gösterilmesi zorunludur. Ayrılması gereken yedek akçeler ve 1. temettü ayrılmadıkça kâr ertesi yıla devredilemez, başka yedek akçe ayrılamaz.

### Örnek:

Halka açık ERÇİLİNGİR Anonim Şirketinin sermayesi 100.000.-TL olup tamamı ödenmiştir. Sermaye nominal değeri 2 olan 50.000 adet hisse senedinden oluşmaktadır. Şirketin 2012 yılı dönem kârı 40.000.-TL'dir. Dönem kârından yapılacak indirim ve ilaveler yoktur. Şirketin ödediği geçici vergi 10.800.-TL'dir. Şirket genel kurulu, yasal kesintilerden sonra kalan kârın tamamının dağıtımına 31.12.2012 tarihinde karar vermiştir. Şirketin şimdiye kadar ayırdığı 1.tertip yedek akçe tutarı 2.000.-TL 'dir. Şirket genel kurulu, 31.12.2012 tarihinde dönem kârından

yasal kesintiler yapıldıktan sonra kalanın dağıtımına ilişkin dönem sonu finansal tablolarını onaylamıştır.

**Cevap:**

Kurumlar vergi matrahının hesaplanması aşağıdaki şekilde olur:

Dönem karı..40.000 "

Mali kâr (kurumlar vergisi matrahı).40.000 "

Kurumlar vergisi.000 x 0, 20 = 8.000"

**1.Tertip Yedek Akçenin Hesaplanması:**

1.tertip yedek akçe. 40.000 x %5 = 2.000 "

**Ortaklara 1. Temettünün Hesaplanması:**

Dönem kârı ..... 40.000 "

Kurumlar vergisi(-) ..... (8.000 ")

1.tertip yedek akçe(-).. (2.000 ")

Dağıtılabılır kâr..... 30.000 "

1.temettü 30.000 x %50 = 15.000 "

Sermaye Piyasası Kanunu göre 1.temettü tutarı, dağıtılabılır kârın %50' si olarak dikkate alınmıştır.

**2. Tertip Yedek Akçenin Hesaplanması:**

Dönem kârı .....40.000 "

Kurumlar vergisi(-) ....(8.000 ")

1.tertip yedek akçe(-). (2.000 ")

1.temettü(-)..... (15.000 ")

2.tertip yedek akçe matrahı ..... 15.000 "

2.tertip yedek akçe..15.000 x %10 = 1.500 "

### **Ortaklara 2. Temettün Hesaplaması:**

Dönem kârı.....40.000 "

Kurumlar vergisi(-). ....(8.000 ")

1.tertip yedek akçe(-) (2.000")

1.temettü(-).....(15.000")

2.tertip yedek akçe(-) (1.500")

2.temettü .....13.500 "

### **Gelir Vergisi Stopajının Hesaplanması**

1.temettü .15.000 "

2.temettü .13.500 "

Gelir vergisi stopajı matrahı26.500 "

Gelir vergisi stopajı26.500 x %10 = 2.650 "

Hisse başına temettü nün hesaplanması şöyledir:

Hisse başına temettü = (I.temettü + II. temettü) / Hisse senedi sayısı

Hisse başına temettü = (15.000 + 13.500) / 50.000 = 0.57 "

Hisse senedinin değeri = 100.000 / 50.000 = 2 "

Hisse başına düşen temettü yüzdesi = Hisse başına temettü tutarı / Hisse senedi değeri

Hisse başına düşen temettü yüzdesi = 0,57 / 2 = %285



## ERÇİLİNGİR ANONİM ŞİRKETİ KAR DAĞITIM TABLOSU

### A.DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI

1. DÖNEM KÂRI 40.000

2. ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-) (8.000)

- Kurumlar vergisi .8.000

**DÖNEM NET KÂRI** ..... 32.000

3. GEÇMİŞ DÖNEM ZARARI (-) -----

4. I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-) (2.000)

5. İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-) —

**DAĞITABİLİR NET DÖNEM KARI** ----- 30.000

6. ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-) ----- 15.000)

**KALAN KÂR** ..... 15.000

7. PERSONEL TEMETTÜ (-) -----

8. YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-) -----

9. ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (13.500)

10. II. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-) ----- (1.500)

### B. YEDEKLERDEN DAĞITIM -----

### C. HİSSE BAŞINA TEMETTÜ -----

- Hisse başına temettü tutarı. 0,57

- Hisse başına temettü yüzdesi . %285

Kâr dağıtımının muhasebe kayıtları:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	31.12.2012.. 691-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI 370- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. Kurumlar Vergisi	8.000	8.000

2	31.12.2012.. 690-DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS 691-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. 692-DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.	40.000	8.000 32.000
3	31.12.2012.. 692-DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS. 590-DÖNEM NET KÂRI HESABI	32.000	32.000

2013 yılında yapılması gerekli kayıtlar şöyledir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	01.01.2013.. 590-DÖNEM NET KÂRIHESABI 570-GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI	32.000	32.000

Ortaklara ödenecek kâr payının tahakkuk kaydının yapılması şöyledir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	10.01.2013.. 570-GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI 331-ORTAKLARA BORÇLAR HS 1. Temettü 15.000 2. Temettü 13.500 540-YASAL YEDEKLER 1. Tertip yedek akçe 2.000 2. Tertip yedek akçe 1.500	32.000	28.500 3.500

Ortaklara kâr payı ödendiğinde aşağıdaki kayıt yapılır:

2	10.01.2013.. 331-ORTAKLARA BORÇLAR HS 1. Temettü 15.000 2. Temettü 13.500 100-KASA HESABI 360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Gelir vergisi stopajı	28.500	25.850 2.650
---	--	--------	-----------------

Gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile ödenmesi gerekir. Ödeme kaydı şöyle yapılır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	25.01.2013.. 360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Gelir vergisi stopajı 100-KASA HESABI	2.650	2.650

Kurumlar vergisinin tahakkuk ettirilip ödenmesi halinde yapılması gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	15.04.2013.. 370- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASALYÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. Kurumlar vergisi 360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Kurumlar vergisi	8.000	8.000
2	15.04.2013.. 360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Kurumlar vergisi 100-KASA HESABI	8.000	8.000

## SONUÇ

Yeni TTK ile Anonim şirketlerin kuruluş ve işleyişleri konularıyla ilgili eski TTK'dan farklı olarak;

- Tedrici kuruluşları kaldırılarak, şirket sermayesinin kanunlara uygun ve gerçeği yansıtacak şekilde oluşturulması,
- İşlem denetçilerinin gereksizliğinin farkına varılarak kuruluş iş ve işlemlerinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce yerine getirilmesi,
- Tek kişilik Şirketlerin kuruluyor olması uydurma pay sahipliğinin ve hileli işlemlerin engellenmesiyle hukuki dürüstlüğün ve gerçekçiliğin ön plana çıkmasına fırsat verilmesi,
- Anonim şirketlerin yönetimine yetkili kişilerden yerleşim yerlerinin en az birinin Türkiye'de bulunması ve Türk Vatandaşı olması,
- Tam ehliyetli olmaları, çağdaş ve profesyonel yönetim anlayışını benimseyen, en az dörtte birinin yüksek öğrenim görmüş kişilerden oluşması zorunlu kılınarak bilinçli ve global piyasalarla mücadeleyi sağlayan, kurumsal kültürü benimseyen şirket çıkarlarını koruyup kollayan yönetim anlayışını benimsemesi,
- Yönetim kurulunun görevleri süresince kendi kusurlarından dolayı şirkete verecekleri zararlara karşılık, şirket sermayesinin yüzde yirmi beşini aşan bedellerle sigorta ettirilerek şirketin teminat altına alınması,
- Temsil ve imza konusunda elektronik imzaya geçilerek zamandan tasarruf edilmesi ve sahtekârlıkların önüne geçilmesi,
- Ultra vires kaldırılarak şirketlerin amaç ve konularının genişletilmesi ve şirket sözleşmesinde var olmayan işlerin ortaklar kurulu kararlarıyla yapılıyor olması,
- Şirketlerin sona erme şekillerinde yeni düzenlemelere gidilerek alacaklılara yapılan çağrılarda eğer alacaklıların varlığı tespit edilmiş ise hakları Gümrük ve Ticaret Bakanlığının belirlediği bir bankaya repo edilmesi, gibi kolaylıklar sağlanmıştır.

Bununla birlikte uygulama aşamasında bir takım zorluklarla karşılaşılması inkâr edilemez. Özellikle şirketlerin şube açılışlarındaki çok yüksek harç ve tescil ücretlerine ve farklı sicil numaralarıyla işleme ve aidatlara tabi tutulmaları, işletmeciler tarafından tasvip edilen durumlar değildir.

Yeni uygulamaya geçilen Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS) ile pratik ve hakka niyetli düzenlemelerin yapılmasını bu konuda ilgili odaların ve kamu kurumlarının tutarlı ve kapitalist tutumlardan uzak uygulamaya tebliğleri çıkarmaları kaçınılmazdır. Sözüm ona internet çağında olmamıza rağmen kırtasiyecilik ve brokrasinin yoğunluğu iş ve işlemlerin yürütülmesinde sıkıntı yaratmaktadır. Şu an küçük ölçekli ve aile şirketleri için zor gözükken pek çok uygulamanın uzun vadeli düşünüldüğünde işletmeleri daha kurumsal bir yönetim yapısına, verimli çalışma düzenine ve rekabetçi konuma getireceği unutulmamalıdır.

Ülkemizin uzunca bir süredir yaşadığı olumsuz süreç bize denetim olgusunun önemini bir kez daha hatırlatmıştır. Gerçekte denetim artık yaşamın doğal bir parçası gibi görülmelidir.

Kurumsal şirket anlayışının yaygınlaşması ve global piyasalarda faaliyet alanlarının genişlemesi bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır. Bağımsız denetimden geçen finansal tablolar gerçeği yansıttığı için, kayıt dışı çalışanların ve vergi kaybının azalması yönünde olumlu sonuçlar doğurmaktadır.

Bütün bu sorunların çözümüne katkı sağlamak için önerilerim;

Ülkemizde denetimin Türkiye Finansal Raporlama Sistemi ve Türkiye Muhasebe Sistemlerine göre hazırlanan finansal raporlar esas alınarak yapılacağı için mali ve ticari olarak ikili bir raporlama sistemi oluşmaktadır. Bu da muhasebecilerin iş yükünü artırarak işletmelere de ek mali yük getirmektedir. Yeni TTK, sermaye şirketlerinin Türkiye Finansal Raporlama Sistemi ve Uluslararası Finansal Raporlama Sistemlerine göre finansal raporlamayı zorunlu kılması, vergi temelli raporlama yapan meslek mensupları açısından birçok sıkıntılı sonuçlar doğurmaktadır. Bu sorunların ortadan kalkması için kanunların ortak ilkelerde birleştirilerek çifte standartlara meydan vermeyecek şekilde tek raporlama sistemleri benimsenmelidir.

Bağımsız denetimin şeffaf ve hesap verilebilirlik ilkelerinden ödün vermemesi için bağımsız denetim sorumluluğunu üstlenen kişi veya firmaların ücretleri, işi yaptıran firmalar tarafından değil, kamuya ve meslek odalarına bağlı ödenek havuzları oluşturularak bu havuzlardan denetim firmalarının kriterlerine göre ödemelerin yapılması şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artmasına vesile olacaktır.

Denetim firmaları açısından şüphesiz en değerli kaynak personel olup, maalesef personel teminine ilişkin de ortak sorunlar yaşanmaktadır. Özellikle üniversitelerden kalifiye mezun temin edilmemesi ve temin edilen elemanların bünyede muhafaza edilememesi denetim şirketlerinin yaşadığı en önemli sorunlardan

birisidir. Üniversitelerin eğitim standartlarının yükseltilmesi, üniversitelerle denetim şirketlerinin ortak faaliyetlerde bulunması, denetim ve finansal raporlama gibi konuların üniversitelerde eğitim programların dahil edilmesi en başta gelen çözüm önerilerimdir.

Yeni uygulamaya geçilen Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS) ile pratik ve hakka niyetli düzenlemelerin yapılmasını bu konuda ilgili odaların ve kamu kurumlarının tutarlı ve kapitalist tutumlardan uzak uygulamaya tebliğleri çıkarmaları kaçınılmazdır. Sözüm ona internet çağında olmamıza rağmen kırtasiyecilik ve brokrasinin yoğunluğu iş ve işlemlerin yürütülmesinde sıkıntı yaratmaktadır. Şu an küçük ölçekli aile şirketleri için zor gözükken pek çok uygulamanın uzun vadeli düşünüldüğünde işletmeleri daha kurumsal bir yönetim yapısına, verimli çalışma düzenine ve rekabetçi konuma getireceği unutulmamalıdır.

## **KAYNAKÇA**

### **KİTAPLAR**

Alaattin FIRAT ve Fatih GÖKBAYRAK, Yeni Türk Ticaret Kanunu, İstanbul Gelişim Üniversitesi Yayınları 2012.

İsmail AYDEMİR, Mehmet KAYGUSUZUOĞLU, Tahir BENLİ, Ali GÜL, Bülent KINAY, Coşkun KARACA, Evren Koç KIRDAŞ, İlhan ÇELEBİ, M. Esra ATUKALP, Mustafa SOYSAL, Oğuzhan ÇARIKÇI, Muhasebe Denetimi. Lisans Yayıncılık 2011.

Hasan GÜRBÜZ, Muhasebe Denetimi.1999, İstanbul Bilim Teknik Yayınevi. 2002.

Davut PEHLİVANLI, Modern İç Denetim, İstanbul: Beta Yayınevi. 2010

Aydın KARAPINAR, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık, Ankara, Gazi Kitapevi.2008

Celal KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, Ankara: Siyasal Kitapevi. 2008

Ümit Gücenme, Muhasebe Denetimi, İstanbul: Aktüel Yayınları. 2004

Ebru Dilek DİLAVER, Bağımsız Mali Denetim ve Türkiye Uygulaması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul 1998

Yurdakul ÇALDAĞ, Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitapevi.2007

### **TEZLER**

Semra KILIÇ, Halka Açık Anonim Şirketlerde Bilgi Alma Hakkı, TC. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı. Ankara 2007

Serpil SENAL, Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü, TC. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Isparta 2011

Tolga ERDOĞAN, Yeni Türk Ticaret Kanununda İşlem Denetçisi ve Uygulaması, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Edirne 2009

Levent ÖZKUL, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, "ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD' de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi". İstanbul. 2003

Arslan Savaş DEMİRCAN, Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Mart 2007

Murat YILMAZ, Kalite Yönetim Sistemlerinin Evrimi ve Toplam Kalite Yönetiminin Banknot Matbaası Genel Müdürlüğüne Uygulanabilirliği. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası. Ankara. Kasım 2003.

## MAKALELER

Muhammet BEZİRCİ ve Fehmi KARASİOĞLU, Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi

İbrahim AYDAŞ, Muhasebe Denetimi, Zonguldak 2012

Şaban UZAY, Faaliyet Denetimine Genel Bakış

Talha APAK, Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu

A. Yasin KARANFİLOĞLU, Muhasebe Denetimi Kavramı ve Yöntemleri, Sayıştay Dergisi. Sayı:35 Ekim – Aralık 1999

Sadiye OKTAY, Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol, Maliye Finans Yazıları. Yıl:27. Sayı:100. Ekim.2013

Aylin Poroy AKSOY, Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları, Afyon Kocatepe Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi. 2008

Ali Kamil UZUN, İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlamasında Başarı Faktörleri, Deloitte.

Selim CENGİZ, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi, Afyon Kocatepe Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi

Ali ALAGÖZ, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü

İnayet AYDIN, Kamuda Etik, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi

Ahmet ARSLAN, Denetim Mesleğinde Etik Prensipler

Soner.ALTAŞ, Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yönetim ve Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Devri, İSMMMO Yayınları. Mali Çözüm Dergisi. Haziran 2011

Gül H.Yılmaz ve diğerleri. Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve



Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Ankara, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.2004.

Mehmet ŞİRİN, Denetim Kanıt Teorisi ve Gelişimi.Sayıştay Dergisi.2006.Sayı:61

Ersin GÜREDİN, Denetim ve Güvence Hizmetleri.2008

Şaban UZAY, Ahmet TANÇ ve Mehmet ERCİYES. Türiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe

## İNTERNET

Ercan ALPTÜRK, 2009.Holding Yapılanması  
.https://www.xing.com/net/pdb/sektorel-bilgi-bilgi-paylasim-platformu-46254/holding-yapilanmasi-22241108

Wikipedia.2011.Şirket-i Hayriye.http://tr.wikipedia.org/wiki/%C5%9Eirket-i\_Hayriye

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerle İlgili Ön Bilgiler  
[http://www.turkhukusitesi.com/makale\\_1414.htm](http://www.turkhukusitesi.com/makale_1414.htm). Erişim Tarihi:20.07.2014

Anonim Şirketlerin Kuruluş İşlemleri. <http://www.muhasabedersleri.com/sirketler-muhasebesi/anonim-sirketlerin-kurulusu.html>

Soner ALTAŞ, Ticaret Kanunu.net. Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketlerin Kuruluş Belgeleri. <http://www.ticaretkanunu.net/makale-5/>

Soner.ALTAŞ,Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketi Yönetim Kurulu Üyelerinin Görevden Alınması. <http://www.ticaretkanunu.net/makale-8/>

Anonim Şirketler. <http://www.anonimsirketler.com/as/kurucu-menfaatleri/>

Ahmet BÜKE, Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu.http://www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa\_id=160&kategori\_id=160&id=113&lng=1

Ender DEDEAĞAÇ ve Oğuzhan SAPAN, Anonim Şirket Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu. <http://enderdedeagac.blogspot.com.tr/2012/12/av.html>

Anonim Şirketlerde Sona Erme ve Tasfiye. <http://www.erdem-erdem.com/articles/anonim-sirketlerde-sona-erme-ve-tasfiye/>

Kayar. H. YTTK' ya Göre Anonim Şirketlerin Sona Ermesi ve Tasfiyesi.  
<http://www.samden.com.tr/makale.php?id=174>

RAHMİ UYGUN Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü.  
[http://www.kokerymm.com/makalelerimiz/haber\\_oku.php?haber\\_id=33](http://www.kokerymm.com/makalelerimiz/haber_oku.php?haber_id=33)

İyi Yönetim. Devletle Uyumluluğun Karmaşıklığında Yolunuzu Bulma.  
<http://www.microsoft.com/sam/tr/tr/govcompliance.aspx>

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim. <http://www.yenittk.com/tr/kurumsal-yonetim-kurumsallasma-bagimsiz-dis-denetim-yeni-turk-ticaret-kanunu-ve-bagimsiz-denetim.html>.

UFUK DOĞRUER AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye  
<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/>