

**T.C.  
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE  
SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DENETİM**

**Fatih DENİZER**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İstanbul, Mayıs 2019**

**T.C.  
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE  
SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DENETİM**

**Fatih DENİZER  
(162008108)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN**

**Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU**

**İstanbul, Mayıs 2019**

T.C.  
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE  
SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DENETİM

Fatih DENİZER

(162008108)

YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 24.05.2019

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU  
(Marmara Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Dr. Öğr. Üy. Hüseyin MERT  
(İstanbul Okan Üniversitesi)

: Doç. Dr. Hakan TAŞTAN  
(İstanbul Okan Üniversitesi)

İstanbul, Mayıs 2019

# TEŐEKKÜR

Eğitim ve öğrenim hayatımda  
benden desteğini hiçbir zaman esirgemeyen,  
yanımda olan  
sevgili annem Sultan Denizer ve  
rahmetli babam Mehmet Denizer  
anısına...

# ÖZET

## TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DENETİM

Anonim şirketlerde denetim, genel anlamda, şirketin kuruluşunda ve işleyişinde ortaya çıkan eksiklikleri ve yolsuzlukları şirketin ilgili organlarına haber verme işlevidir. Denetim türlerinden geniş anlamda denetim, organ denetçiler dışındaki kimselerin yaptığı dolaylı yoldan denetimi; dar anlamda denetim ise sadece denetçilerin yaptıkları denetimi kapsamaktadır.

İç denetim; genellikle ortaklar hesabına, şirket iç kontrolünü sağlamak amacıyla yapılır. Dış denetim ise kamu düzeni ve yararı açısından devlet veya yetkili denetim organları tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Türk Ticaret Kanunu'na göre iç denetimle görevli ilk denetçiler, şirketin kuruluşunda yolsuzluk olup olmadığını incelemekle sorumludurlar. Şirketin işleyişinde denetçiler; şirket yönetimini denetleme ve gözetim, yönetim kurulu toplantılarına katılma, genel kurul toplantısına davet ve genel kurul toplantısında hazır bulunma, pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılma şartlarını araştırma, şirket defterlerini inceleme, şirket değerlerini denetleme, şartları bulunması halinde şirket adına sorumluluk ve iptal davası açma hak ve yetkilerine sahiptirler. İç denetimle görevli denetçilerin özel olarak düzenlenmiş görevleri arasında ise; şirket bilançosunun ve bütçesinin denetlenmesi, yıllık denetim raporunun hazırlanması, eksiklik ve yolsuzlukların ihbar edilmesi, bazı durumlarda boşalan denetçiliğe denetçi atama yetkisi ve son olarak tasfiye halinde tasfiye işlemlerine nezaret görevi sayılabilir. Denetçiler, denetim görevlerini gereği gibi ifa edebilmek için inceleme ve bilgi alma hak ve görevlerinden yararlanırlar, bunlar dışında ücret hakkı ile pay sahibi olmayan denetçiler için tazminat hakları söz konusudur.

Denetçilerin denetim görevlerini ifa ederken uymaları gereken yükümlülükleri arasında; özen yükümlülüğü, sadakat yükümlülüğü, sır saklama ve bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Denetçiler, şirketin kuruluşu sırasında meydana gelen eksiklik ve yolsuzluklardan yönetim kurulu üyeleri ile birlikte müteselsilen sorumludur.

Anonim Şirketin normal faaliyet d6neminde ise, sermaye artırımında kanuna uygun hareket edilmemesinden denetçiler YK üyeleri ile birlikte; Şirkete, pay sahiplerine ve üçüncü şahıslara karşı sorumludurlar. Denetçiler özel olarak, sırların ifŐa edilmesinden, genel kurul kararları aleyhine kötü niyetle iptal davası açmaktan da sorumludurlar. Denetçilerin genel anlamda sorumluluğu ise TTK'da düzenlenmiştir. Bu hükme göre denetçiler, kanun veya esas sözleşme ile kendilerine verilen görevlerini hiç veya gereği gibi yerine getirmemelerinden doğan zararlardan dolayı, kusursuz olduklarını ispat etmedikçe, müteselsilen sorumludurlar. Bu hüküm aynı zamanda denetçilerin özen yükümlülüğünü açıklamaktadır.

**Anahtar Kelimeler :** Sermaye Şirketleri, Türk Ticaret Kanunu, Denetim

**Tarih :** Mayıs 2019

# **SUMMARY**

## **AUDITING IN CAPITAL COMPANIES WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKISH TRADE LAW**

The primary mission of auditing in a joint-stock company is investigating and find out if there were any corruption or deficiencies in the foundation or functioning of corporate and then report the result of this investigation to inform the relevant bodies of the corporation. Basically there are two type of auditing large type of auditing and narrowed auditing. In large type auditing, auditors are not employee of target corporation, in narrowed type auditing the auditors are employee of the target corporation.

Internal auditing, is made to ensure the internal control for protecting the benefits of partners. On the other hand external audit is a kind of auditing that in terms of the public order and the benefits realized by the state or the inspection is authorized inspection bodies.

According to the Turkish Commercial Code, at the first stage, the establishment of the corporation, auditors are responsible for examining if there were any corruption or not. In the functioning of the company the duties of the auditors are company management supervision and oversight, the management board to participate in meetings, public invited to board meetings and general assembly meeting attendance, shareholders of the general assembly meeting to participate in terms of research, review the company accounts, checking the assets of the company and if the right conditions found prosecute of liability and cancellation case.

Internal audit staff of auditors tasks that are determined by Turkish Commercial Code, are controlling the company's balance sheet and budget, preparing annual audit report, denouncing corruption and deficiencies. Auditors, take advantage of review and getting information rights. And also they have the right of collecting fee and for non-partner auditors have right to indemnity.

Auditors are responsible from the corruption that occurs during establishment of the company in succession with the board members. General responsibilities of auditors are arranged by. Article of Turkish Commercial Legislation. According to. Article, auditors are responsible from all the losses that are formed by neglecting auditing duties, unless they prove their innocent. This provision also explains the attention obligations of auditors.

**Keywords** : Capital Companies, Turkish Trade Law, Auditing

**Date** : May 2019



## İÇİNDEKİLER

### SAYFA NO

ÖZET .....	iv
SUMMARY .....	vii
İÇİNDEKİLER .....	ix
TABLO LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR .....	xv
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ .....	1
BÖLÜM 2. SERMAYE ŞİRKETLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER .....	2
2.1.SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TANIMI VE YAPISI.....	2
2.1.1.Tanımı .....	2
2.1.2.Yapısı.....	2
2.1.2.1.Esas (Sabit) Sermayeli Anonim Şirketler .....	3
2.1.2.2.Kayıtlı Sermayeli Anonim Şirketler .....	3
2.1.3. Ortakların Sorumluluklarına Göre Sermaye Şirketleri.....	3
2.2.TÜRKİYE’DE SERMAYE ŞİRKETLERİ .....	5
2.3.SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ÖZELLİKLERİ .....	6
2.4. 6102 SAYILI TTK’YA GÖRE SERMAYE ŞİRKETLERİ .....	8
2.4.1.Anonim Şirketler .....	8
2.4.1.1.Sermaye .....	9
2.4.1.2.Kurucu Sayısı.....	10
2.4.1.3.Organları.....	11
2.4.1.3.1.Yönetim Kurulu .....	11
2.4.1.3.2.Genel Kurul .....	15
2.4.1.3.3.Denetim Kurulu .....	20

2.4.2.Limited Şirketler .....	22
2.4.3.Eshamlı Komandit Şirket .....	24
<b>BÖLÜM 3. DENETİM VE DENETÇİ KAVRAMLARI .....</b>	<b>25</b>
<b>3.1.DENETİMİN TANIMI.....</b>	<b>25</b>
<b>3.2.DENETİM TÜRLERİ .....</b>	<b>26</b>
3.2.1.Kapsamı Bakımından .....	26
3.2.2.Amacı Bakımından.....	26
3.2.2.1.Mali Tabloların Denetimi .....	26
3.2.2.2.Uygunluk Denetimi.....	27
3.2.2.3.Faaliyet Denetimi.....	27
3.2.2.4.Özel Amaçlı Denetim.....	28
3.2.3.Süresi ve Zamanı Bakımından .....	28
3.2.3.1.Devamlı Denetim .....	28
3.2.3.2.Ara Denetim .....	28
3.2.3.3.Son Denetim .....	29
3.2.4.Denetlemenin Biçimi Bakımında .....	29
3.2.5.Denetçinin Statüsü Bakımından .....	29
3.2.5.1.İç Denetim .....	29
3.2.5.2.Bağımsız Denetim .....	30
3.2.5.3.Kamu Denetimi.....	30
<b>3.3.DENETİMİN TARAFLARI .....</b>	<b>31</b>
<b>3.4.DENETİMİN STRANDARTLARI .....</b>	<b>32</b>
3.4.1.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	32
3.4.1.1.Genel Standartlar .....	32
3.4.1.2.Çalışma Alanı Standartları.....	34
3.4.1.3.Raporlama Standartları.....	35
<b>3.5.DENETÇİ TANIMI.....</b>	<b>37</b>
<b>3.6.DENETÇİ TÜRLERİ .....</b>	<b>37</b>
3.6.1.Bağımsız Denetçiler.....	37
3.6.2.İç Denetçiler .....	38
3.6.3.Kamu Denetçisi.....	38

<b>BÖLÜM 4. TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DENETİM</b> .....	<b>39</b>
<b>4.1. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM</b> .....	<b>39</b>
<b>4.2. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DIŞ DENETİM</b> .....	<b>40</b>
<b>4.3. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KAMU DENETİMİ</b> .....	<b>41</b>
4.3.1. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Denetimi .....	41
4.3.2.Üst Kurulların Denetimi.....	49
<b>4.4.SERMAYE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM</b> .....	<b>50</b>
4.4.1. Şirketlerde Bağımsız Denetimin Gelişimi .....	50
4.4.2. Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü	51
4.4.3. İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı.....	53
4.4.4. Kurumsal Yapı İle Bağımsız Denetçilik İlişkisi.....	54
4.4.5. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim .....	55
<b>4.5.BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ DİĞER MEVZUAT</b> .....	<b>57</b>
4.5.1. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Yer Verilen Hükümler .....	58
4.5.2. SPK Açısından .....	59
4.5.2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı .....	59
4.5.2.2. Bağımsız Denetimin Amacı.....	60
4.5.2.3. Makul Güvence Kavramı .....	60
<b>4.6. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN NİCELİĞİ, NİTELİĞİ VE GÖREVLERİ</b> ....	<b>60</b>
4.6.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK).....	61
4.6.2. Denetimde Yetkili Otorite: Kamu Gözetim Kurumu .....	62
<b>4.7.DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI</b> .....	<b>63</b>
<b>4.8.DENETİMİ YAPACAK KİŞİ VE KURULUŞLAR</b> .....	<b>64</b>
4.8.1.Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	67
4.8.2.Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler .....	69
4.8.3.Özel Denetçiler .....	70
<b>4.9.DENETÇİLERİN NİTELİĞİ VE SEÇİMİ</b> .....	<b>73</b>
4.9.1.Denetçilerin Niteliği .....	73
4.9.2.Denetçilerin Seçimi.....	74

<b>4.10. DENETÇİLERİN GÖREVDEN ALINMASI VE YENİ DENETÇİ ATANMASI.....</b>	<b>76</b>
<b>4.11. DENETÇİLERİN DENETİM SÖZLEŞMESİNİ FESHETMESİ .....</b>	<b>78</b>
<b>4.12. DENETİM FAALİYETİ VE DENETİM RAPORU .....</b>	<b>79</b>
4.12.1.Denetim Faaliyetinin Gerçekleştirilmesi.....	80
4.12.2.Denetçi ile Anonim Şirket Arasındaki Görüş Ayrılıkları.....	81
4.12.3.Denetim Raporunun Hazırlanması ve Görüş Yazısı.....	82
4.12.3.1.Denetim Raporunun Hazırlanması.....	83
4.12.3.2.Görüş Yazısı.....	85
<b>4.13. TÜRK TİCARET KANUNUNDA ÖZEL DENETÇİ .....</b>	<b>87</b>
4.13.1. Hâkim Şirket ve Bağlı Şirket Arasındaki İhtilafların Giderilmesi Hususunda Yapılan Özel Denetim.....	87
4.13.2. Şirket Genel Kurulunca Bazı Hususların Açığa Kavuşturulması İçin Yapılan Özel Denetim .....	88
4.13.3. Genel Kurulun Özel Denetim İsteğini Reddi (Şirket Azlık Pay Sahiplerinin İstemi Üzerine) .....	89
<b>4.14.DENETÇİLERİN HUKUKİ SORUMLULUĞU .....</b>	<b>90</b>
4.14.1.Denetçilerin Genel Sorumluluğu .....	90
4.14.2.Denetçilerin Sır Saklama Yükümlülüğü .....	91
4.14.3.Denetçilerin Pay Sahiplerine Karşı Sorumluluğu.....	93
4.14.4.Denetçilerin İbrası.....	95
<b>BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>97</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>99</b>

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 4.1:</b> 2013-2018 Yılları İtibariyle Denetçi Sayıları.....	61
--	----



## ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 3.1: Denetimin Tarafları.....	31
-------------------------------------	----



## KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirket
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİST	: Borsa İstanbul
f.	: Fıkra
GK	: Genel Kurul
GTB	: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
m.	: Madde
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik
SPK	: Sermaye Piyasaları Kurulu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
Vb.	: Ve Benzeri
Vd.	: Ve Diğerleri
YK	: Yönetim Kurulu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

## **BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ**

Denetim, iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik süreç şeklinde tanımlanabilir. Türkiye’de bağımsız denetim, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal altyapıya kavuşmuş olup Sermaye Piyasası Kurulu’nun mevzuatı ile ticaret hayatında uygulama olanağı bulmuştur.

Amerika Birleşik Devletleri’nde yaşanan denetim skandallarının ardından Sarbanes Oxley Kanunu ile pay sahipleri ve yatırımcılara doğru, zamanında, anlaşılabilir ve yorumlanabilir finansal bilgi sağlanması yoluyla bu kişilerin doğru kararlar verebilmelerinin sağlanması amacıyla yasal mevzuat oluşturulmuştur. Türkiye’de de benzer şekilde bağımsız denetimin oluşturulması yönünde mevzuat çalışmaları başlatılmış, bu çalışmaların sonucunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Ayrıca, 6102 sayılı TTK’da (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu) belli kıstaslara uyan sermaye şirketlerinin bağımsız denetim kapsamına alınması sağlanmış, yakın gelecekte tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması amaçlanmıştır.

Bu çalışmada Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde sermaye şirketlerinde denetim konusu ele alınmıştır. Çalışma dört bölüm olarak planlanmıştır. Çalışmada öncelikle sermaye şirketleri hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Ardından denetim ve denetçi kavramlarına değinilmiş, son bölümde de Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde sermaye şirketlerinde denetim konusu ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır.



## **BÖLÜM 2. SERMAYE ŞİRKETLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

### **2.1.SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TANIMI VE YAPISI**

Çalışmanın bu başlığı altında öncelikle sermaye şirketlerinin tanımına yer verilmiş ardından sermaye şirketlerinin yapısına değinilmiştir.

#### **2.1.1.Tanımı**

Sermaye kelimesi dilimize Farsçadan geçmiştir. Sermaye sözlükte: Bir ticaret işinin kurulması, yürütülmesi için gereken anapara ve paraya çevrilebilir malların tamamı, anamal, başmal, kapital, meta şeklinde açıklanmıştır (www.tdk.gov.tr). Sermaye denildiğinde akla ilk olarak para ve paraya çevrilebilen değerler gelmektedir.

Sermaye şirketleri ise “bir unvanla sermayesi paylara bölünmüş, ticari kar amaçlı kurulan, parasal gücü ifade eden, tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar şeklinde tanımlanabilir. Bu şirketler kapitalist sistemin en önemli işleyiş çarklarından biridir” (MEGEP, 2011). Ülkelerin borsalarında sermaye şirketlerinin hisse senetleri alınıp satılmaktadır. Yine birçok vadeli yatırım aracına yön veren kuruluşlar sermaye şirketi şeklinde kurulurlar. Ekonomilerdeki payları yadsınamayacak kadar çoktur. Akla gelebilecek her türlü sektörde faaliyet gösterebilirler. Sermaye şirketlerinin öne çıkan özelliği ortaklarının sorumluluklarının vermiş oldukları sermaye miktarı kadar olmasıdır. Yani şirkette işler kötü gittiği zaman ortağın kaybedebileceği en fazla miktar sadece şirkete vermeye söz verdiği (taahhüt ettiği) sermaye tutarı kadardır. Ortağın kişisel mal varlığı kendisinin özel mülküdür.

#### **2.1.2.Yapısı**

Sermaye yapısı itibariyle sermaye şirketleri esas (sabit) sermayeli ve kayıtlı sermayeli olmak üzere ikiye ayrılır. Ayrıca ortakların sorumluluklarına göre de sermaye şirketleri yapılandırılabilir. Bunlara kısaca değinecek olursak:

### **2.1.2.1.Esas (Sabit) Sermayeli Anonim Şirketler**

Kanunda, anonim şirketlerin sermayesinin belirli ve paylara bölünmüş olması, şirket ana sözleşmesi ile belirlenmesi, sermaye miktarının artırılması veya azaltılmasının ancak ana sözleşme değişikliği ile yapılabileceğinden bahsedilmekle beraber, sermaye miktarının korunması yönünde de hükümlere yer verildiği görülmektedir. Kanunda bahsedilen “bölünmüş” kelimesi ise her bir pay bedelinin değerinin yine ana sözleşme ile belirlenmesi hususunu ihtiva etmektedir. Borçlarından dolayı yalnızca mal varlığı ile sorumlu olan anonim ve limited şirketlerin kuruluşunda, şirket alacaklarına teminat oluşturması amacıyla asgari sermaye miktarları da kanunda yer almaktadır (Bozkurt, 2010: 276).

### **2.1.2.2.Kayıtlı Sermayeli Anonim Şirketler**

Kayıtlı sermaye sistemine tabi olmak veya esas sermaye sisteminden kayıtlı sermaye sistemine geçmek isteyen şirketler Gümrük ve Ticaret Bakanlığının iznine tabidir. Şirket yönetim kurulu üyeleri kayıtlı sermaye tavanını belirlemek suretiyle genel kuruldan en fazla 5 yıl için izin alırlar. Söz konusu sermaye tavanı aşılmamak suretiyle verilen süreler içerisinde her defasında genel kurulun iznine tabi olmaksızın yönetim kurulu sermaye artırımında bulunabilmektedir. Kayıtlı sermaye sistemini benimseyen şirketlerin asgari sermaye miktarı 100 bin TL. olarak belirlenmiştir. Kayıtlı sermaye sistemine ile ilgili bir diğer önemli husus Sermaye Piyasası Kanunu'nda karşımıza çıkmaktadır. Kanunda halka açık şirketlerde hakları ihlal edilen pay sahiplerinin yönetim kurulunun kayıtlı sermaye kapsamında aldığı kararlar aleyhine iptal davası açılabileceği hükmüne yer verilmiştir (Moray, 2015: 141-152).

### **2.1.3. Ortakların Sorumluluklarına Göre Sermaye Şirketleri**

Şahıs şirketlerinde ortakların şirket alacaklılarına karşı sorumluluğu tüm mal varlıkları ile olmakta iken sermaye şirketlerinde bu husus ortakların taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlıdır. Aynı zamanda ortağın sorumluluğu şirkete karşı olmaktadır. Böylece asgari mali yaşam standartlarına müdahale yönünden

herhangi bir Őüphesi olmayan sermaye Şirketi ortağının yatırım iŐtahi da artacaktır.



## 2.2.TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİ

Türkiye’de 3 şekilde sermaye şirketi kurmak mümkündür. Bunlar anonim, limited ve eshamlı komandit şirket şeklindedir. Eshamlı komandit şirketin sayısı son derece sınırlıdır. Türkiye’de 2016 yılı Kasım ayı itibariyle toplam firma sayısı 1.887.165’dir. Aynı dönemde limited şirket sayısı 781.785 ve anonim şirket sayısı 121.053’dür (<http://risk.gtb.gov.tr/istatistikler/veri-bultenleri/2016>). Dolayısıyla Türkiye’de kurulu firmaların neredeyse yarısını sermaye şirketleri oluşturmaktadır. Emekten ziyade sermaye unsurunun ön planda oldu bu şirket türlerinin Türkiye’deki sermaye birikiminin oluşmasında ve sermaye piyasalarının gelişmesinde önemli rol üstlenmektedir. Özellikle anonim şirketler, kurumsal yapılarıyla uluslararası rekabet edilebilirlik seviyesinin artmasına da katkı sağlamaktadır.

Sermaye şirketi ibaresi Türk Ticaret Kanununda yer almakla birlikte, bu deyim ilk kullanıldığı yer Kurumlar Vergisi Kanunu olmuş ve bahsi geçen yasanın 2’nci maddesinde sermaye şirketleri Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar olarak tanımlanmıştır (Kavak, 2005: 10).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 124’üncü maddesinde ticaret şirketlerinin; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerinden ibaret olduğu, bu şirketlerden kollektif ve komandit şirketlerin şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ise sermaye şirketi oldukları açıkça belirtilmiştir.

TTK’nın 135’inci maddesinde şahıs ve sermaye şirketlerinin organları ve ortak ve/veya pay sahiplikleri hakkında kavramsal bir çerçeve çizilmekte yine madde metninde, küçük ve orta büyüklükteki şirketlerin belirlenmesindeki kriterlerin; şahıs şirketleri için kanunun 1522’nci maddesi ve sermaye şirketleri için kanunun 1523’ncü maddesinde belirlendiğinden bahsedilmektedir. Kanunun “ölçeklerine göre işletmeler” başlıklı 1522’nci maddesinde şahıs ve sermaye şirketi ayrımı yapılmaksızın tüm küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütlerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın çıkaracağı yönetmelikle belirleneceği, yönetmelikte özellikle sanayi ve ticaret alanında Türkiye’deki en

önemli kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından biri olan Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin ve 02.11.2011 tarihinde yayımlanarak yürürlük kazanan 660 sayılı Kanunu Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görüşleri alınarak yapılması hüküm altına alınmıştır. Kanunun 1523'ncü maddesinde ise küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanacak yönetmelikte yer verilen esaslara tabi olacağı, sınırları yönetmelikle tayin edilecek sermaye şirketleri dışında kalan tüm sermaye şirketlerinin de büyük sermaye şirketi sayılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte maddede ayrıca, ölçeğine bakılmaksızın faaliyet alanları belirli bazı şirket türlerinin de büyük sermaye şirketlerinden sayılacağından bahsedilmektedir. Örnek verecek olursak bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve benzeri şirketleri bu kapsamda sayılmıştır. Kanun maddesinde örnek olarak sayılan bu şirketlerin "varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olan" lafzi ile tek tek sayıldığı görülmektedir. Kanun metninde bahsedilen şirketler kendi özel kanunları ile hak, yetki, sorumluluk vb. sınırları belirlenmiş olan kuruluşlardır. Örneğin bankalar; mevduat toplama, kredi verme, yatırım araçlarını kullandırma, reeskont işlerinin yapılması, karşılık ayrılması vb. işlemlerinin tümünü doğrudan kanundan veya kanun açıkça verdiği yetkiye dayanarak hazırlanan mevzuata veya verilen kararlara (Kurum, Kurul vb.) dayanarak yapmak zorundadırlar. Bunlarla birlikte kanun maddesinde ayrıca küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin büyük sermaye şirketleri ile arasındaki geçişlerin ne şekilde olacağı, tür değiştirme ve birleşmelerle şirketin hangi kategoride yer alacağına ilişkin hususlara da yer verilmiştir.

### **2.3.SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ÖZELLİKLERİ**

Sermaye şirketleri emekten ziyade sermaye unsurunun ön planda olduğu şirket türüdür. Bu şirketlerde ortakların veya kişilerin şahsi kimliklerinden ziyade şirketin kişiliği ön plandadır. Her ne kadar Kanunda limited ve eshamlı komandit şirketler de sermaye şirketi olarak sayılsa da, sermaye şirketinin özellikleri olarak bahsedeceğimiz bu başlıkta daha çok anonim şirketlerin özelliklerine yer verilecektir. Şahıs şirketlerinde müteselsil ve sınırsız sorumluluk var iken, sermaye şirketlerinde hak ancak şirket tüzel kişiliğinden talep edebilmektedir.

Ayrıca burada ortağın şirket alacaklılarına ve üçüncü kişilere karşı mesuliyetlerinde sermaye taahhüdünü yerine getirip getirmediği hususuna da bakılmamaktadır. Çünkü ortak, sermaye taahhüt borcundan dolayı şirkete sorumludur. Şahıs ve sermaye şirketleri arasındaki farklılıklardan bir diğeri ise şirket sermaye miktarının belirli olması hususunda karşımıza çıkmaktadır. Şahıs şirketlerinde herhangi bir sermaye sınırlaması bulunmazken anonim şirketlerde asgari 50.000 TL [tabi olduğu kanunlarda ayrıca bir tutar belirtilmemiş ise; SPK (Sermaye Piyasası Kurumu), BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) vb.] ve limited şirketlerde ise 10.000 TL'dir. Şahıs şirketlerinde daha çok güvene dayalı ilişki bulunmakta ve her ortağın -ki genellikle az sayıda olurlar- şirketi temsil ve idare ettiği bir yapı bulunmakta iken; sermaye şirketlerinde temsil ve ilzam şirket organları vasıtasıyla yerine getirilmektedir. Sermaye şirketlerinin temsil ve ilzamu bakımından, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde ise müdür/müdürler bu görevi ifa etmektedirler.

Bunlarla birlikte; sermaye şirketleri şirkete ortak katılımı, ortakların pay değişiminin kolaylıkla gerçekleştiriliyor olması yönünden de şahıs şirketlerine nazaran avantajlara sahiptir. Örneğin şahıs şirketinde ortak değişimi tüm ortakların oybirliği kararını gerektirirken (güven esaslı ve kişi unsurunun ön planda olması) ve ayrıca ana sözleşme değişikliğini zorunlu kılarken, anonim şirketlerde ortaklık devirleri nitelikli bir çoğunluk aranmaksızın kolaylıkla yapılabilmektedir. Limited şirketlerde ise söz konusu hususun ortaklar genel kurulu kararı gerektirmesi ve kararın ticaret siciline tescil edilmesi zorunluluğundan dolayı anonim şirketlere nazaran daha zor gerçekleşmektedir.

Şahıs şirketlerinde şirket alacaklılarına karşı ortaklar, mal varlıklarıyla sorumlu olmaları nedeniyle şirket yönetiminde, yöneticilerin tasarruflarının kısıtlanmasına gerek görülmez iken, sermaye şirketlerinde şirket yönetici ve ortaklarının yükümlülüklerinin sınırlandırılmamış olması şirket alacaklıları ve/veya şirketle ilişkili üçüncü kişiler yönünden menfi bir durum oluşturma ihtimaline karşın şirket yönetici ve ortaklarının şirket malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkileri sınırlandırılmıştır.

Şahıs şirketlerinde, yapılan ticari faaliyetler neticesinde oluşan kârın da zararın da ortaklar arasında bölüşülmesi esasken, sermaye şirketlerinde ortaklar şirket zararına katılmazlar. Bir zarar var ise bundan şirket tüzel kişiliği sorumludur. Ancak bir kâr var ise şirket ana sözleşme hükümleri de dikkate alınmak suretiyle bu kâr dağıtılır veya sermayeye eklenir. Bunlara ilaveten sermaye şirketlerinde ortağın sermaye tutarı oy hakkı ile doğrudan ilişkilidir. Şahıs şirketlerinde genellikle her ortağın şirket üzerinde temsil ve yönetim hakkı olduğundan dolayı her ortağın ayrıca sınırsız denetim yetkisine de sahip olduğu kabul edilmekte iken, özellikle de rekabet yasağı ve ticari sır hususunda şirket bilgilerine ulaşmada sermaye şirketlerinde daha katı kuralların olması da tabidir (Bozkurt, 2012: 11-16).

Kısaca değinmek gerekirse Kooperatifler ise hem şahıs şirketlerine hem de sermaye şirketlerine benzer özellikler taşıması nedeniyle ayrı bir kanun olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanunun 98'inci maddesinde bahse konu Kanunda aksine hüküm olmayan hallerde Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlere dair hükümleri uygulanır hükmü ile hukuksal temelleri bakımından anonim şirketlerin hükümlerine yakınlaştırıldığı görülmektedir. Kooperatiflerin hangi sınıfa girdiği hususu doktrinde tartışmalı bir husustur. Bu nedenle tez içerisinde kooperatif şirketlerine yer verilmeyecektir.

## **2.4. 6102 SAYILI TTK'YA GÖRE SERMAYE ŞİRKETLERİ**

### **2.4.1. Anonim Şirketler**

6102 sayılı TTK'da anonim şirketin tanımı 329'uncu maddede anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket şeklinde tanımlanırken, pay sahipleri sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları şirket alacaklılarına ve/veya üçüncü kişilere karşı sorumlu olacaktır. Bunlarla birlikte pay sahiplerinin sorumluluğu yalnızca şirkete karşıdır.

Anonim şirket, bir unvan altında, iktisadi amaç ve konular için kurulan, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş, borçlarından dolayı şirket mal varlığı

ile sorumlu, ortaklarının sorumlulukları taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlı, ortaklık sıfatı şirket pay sahipliğine bağlı, tüzel kişiliği olan, kişiler arası ortak mal birlikteliği şeklinde de tanımlanabilir (Yıldırım ve Kolotoğlu, 2003: 23).

6762 sayılı TTK'da yer verilen anonim şirket tanımı özü itibariyle aynen alınmakla beraber dil sadeleştirilmesine gidilmiştir. Kanun gerekçesinde tanımın, evrensel standartlar göz önünde bulundurularak hazırlandığı, halka açık olan ve olmayan tüm anonim şirketleri kapsadığına yer verilmiştir. Gerekçede ayrıca şirket kamu sektöründe faaliyet gösterse ve/veya kamusal hizmet sunmuş olsa dahi şirketin özel hükümlere tabi olacağı vurgulanmıştır.

Genel kanun yazım teknikleri ve mantığı açısından bakıldığında; bir sorumluluk var ise bu sorumluluğun kim tarafından, ne şekilde ve kime karşı yerine getirilmesi hususlarına yer verilmesi icap etmektedir. Eski TTK'da şirket ortaklarının mesuliyetini koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlandırıldığı hükmüne yer verilmekte iken bu sorumluluğun kime karşı yüklenildiğinden bahsedilmemektedir. Bu da ortakların şirkete, şirket alacaklarına, kamu alacaklarına vb. menfaat sahiplerine karşı ortakların sorumluluklarının olup olmadığı noktasında tereddütlere sebebiyet verilmekte iken 6102 Sayılı TTK ile bu ihtilafı husus giderilmiş olup ortakların sorumluluğunun şirkete karşı olduğuna açıkça yer verilmiştir (TTK, Md. 329/2).

Yukarıda yapılan açıklamalardan sonra aşağıda anonim şirketlerin diğer şirket türlerinden ayırt edici temel özelliklerine yer verilecektir.

#### **2.4.1.1.Sermaye**

Halka açık olmayan şirketler için, eski TTK'da sadece esas (sabit) sermaye sistemi yer almakta iken, 6102 Sayılı TTK'da bahse konu şirketler hem esas sermaye ve hem de kayıtlı sermaye sisteminde faaliyet sürdürebileceklerdir. Böylelikle halka açık olmayan anonim şirketler Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın izni ile kayıtlı sermaye sistemine geçebileceklerdir. SPK mevzuatına göre de; hisse senetlerini halka arz etmek üzere kurulan anonim şirketler de Kurul izni ile kayıtlı sermaye sistemine geçebileceklerdir (Altaş, 2011: 43-45). 6102 Sayılı



TTK esas sermaye sistemini kabul eden şirketler için asgari kuruluş sermaye sınırı 50.000 TL olarak belirlenmekte iken, bu tutar kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş şirketler için 100.000 TL'dir (TTK, m.332/1).

TTK ile sermayenin ödenme şeklindeki usulde de farklılıklar olduğu görülmektedir. TTK ile sermayenin ödenme sistemi çağın şartlarına uygun şekilde değiştirilerek öncelikle kuruluş aşamasında şirket ana sözleşmesi ile takdir olunan tutarın ¼'lük kısmı bankaya yatırılarak buradan alınan teyit mektubu ile ticaret siciline başvurulmakta, şirketin tüzel kişilik kazanmasına müteakip söz konusu tutarlar şirkete iade edilebilmektedir.

#### **2.4.1.2.Kurucu Sayısı**

Önceki TTK'da şirket kuruluşu için asgari 5 kurucu ortak istenmekte iken 6102 Sayılı TTK da asgari kurucu sınırlaması bulunmamaktadır. Dolayısıyla kuruluş için tek ortağın varlığı yeterlidir. Kanunda yer verilen pay sahibi kavramından hem gerçek hem de tüzel kişiler kastedilmektedir. Kanunun yayımlandığı ilk halinde; tek kişi ile anonim şirket kurulmasına olanak tanımakla beraber, tek kişi ile kurulması halinde veya sonradan tek kişilik anonim şirket durumuna gelmesi durumunda pay sahibinin adının, yerleşim yerinin tescil ve ilan edilmesini istemektedir.6 Söz konusu husus işlem ve hukuk güvenliği ile şeffaflık ilkesi gereği madde metninde yer almaktaydı (TTK, gerekçe, Md. 338).

Önceki TTK'da yer alan kuruluşta 5 kişinin bulunması şartı; sermaye ve teşebbüs ruhunu oluşturması, kişisel ve/veya toplumsal nedenlerle veyahut da ekonomik konjonktürün elverişli olmadığı veya hukuk düzeninin yatırımcıları yeterince korumadığının düşünüldüğü ortamlarda, bu müteşebbislerin tek başına bir müteşebbis kurabilecekleri yerde, Kanuna uygun olarak kurulmuş olma adına veya sermaye ve emek yönünden hiçbir katkısı olmayacağı düşünülmesine rağmen bir araya gelmek zorunda kalan müteşebbislerin, kısa sürelerde ticari hayattan silinen profesyonel şekilde yönetilemeyen, kurumsallaşamamış şirketlerin doğmasına sebebiyet vermekte idi. 6102 Sayılı TTK kişilerin kendilerini bahsedilen kısıtlamalar altına sokmadan işlem, hukuk güvenliği ve şeffaflık ilkelerine uygun olmak kaydıyla teşebbüs özgürlüğünü hayata geçirebilecekleri bir ortam oluşturmuştur.

### **2.4.1.3.Organları**

Anonim şirketin organlarını 3 başlık altında toplamak mümkündür. Bunları yönetim kurulu, genel kurul ve (mülga) denetim kurulu olarak saymak mümkündür. Aşağıda bu organlara ilişkin olarak detaylı bilgilere yer verilecektir.

#### **2.4.1.3.1.Yönetim Kurulu**

TTK'nın anonim şirketler nezdinde en önemli yeniliklerinden biri şirketin tek kişi ile bile kuruluyor olabilmesidir. Dolayısıyla yönetim kurulu da tek kişiden meydana gelebilmektedir. Oysaki eski TTK yönetim kurulunun en az 3 kişiden meydana gelebileceğine hükmetmişti. Anonim şirketlerde temsil ve ilzam yönetim kurulu marifetiyle yerine getirilir. Anonim şirketlerde kişiden ziyade sermaye ön plandadır. Özellikle halka açık anonim şirketlerde birbirini tanımayan binlerce kişinin ortaklığını görmek mümkündür. Bu büyük örgütlenmeler ise ancak profesyonel ve kurumsal yönetimlerle hayatta kalabilirler.

Diğer bir yenilik ise yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olanlardan seçilmesi şartının kaldırılmış olmasıdır. Böylelikle bilgi, tecrübe ve uzmanlığından yararlanılmak istenen kişilerin şirket yönetim kuruluna katılımı kolaylaşmıştır.

Kanunun yayımlandığı ilk halinde yer alan temsile yetkili olanlardan birinin ikametgâhının Türkiye'de bulunması ve Türk uyruğuna kayıtlı olması hükmü 26.06.2012 tarihinde 6335 sayılı yasa ile kaldırılmış olup kanunun çıkış amaçlarına uygun şekilde değişiklik yapıldığı söylenebilir.

Kanunda ayrıca, tüzel kişilerin de yönetim kurulu üyeliğine seçilme hususu yer almaktadır. Ancak sorumluluk hukuku bakımından tüzel kişinin atadığı temsilcinin yapmış olduğu işlemlerden sorumlu olacağını, ayrıca üçüncü kişiler bakımından tüzel kişi temsilcinin atanmış olmasının tescil ve ilan edilmesi gerektiği madde metninde yer almakla beraber söz konusu şeffaflığı bir adım öteye taşıyarak temsilcinin şirketin internet sayfasında kamuoyuna duyurması istenmektedir.

Kanunda yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi temsilcisinin tam ehliyetli olması gerektiği hükmüne açıkça yer verilmekle beraber, kanunun ilk haliyle yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi temsilcisinin yükseköğrenim görmüş olması şartı 6335 sayılı kanun ile kaldırılmıştır. Söz konusu husus her ne kadar temsilde eşitlik kavramı ile bağdaşmış olsa da yönetim kurulunun, nitelik olarak kalitesinin artırılması ve dolayısıyla kurulun daha profesyonel bir şekilde idare edilmesi yönündeki irade göz ardı edilmiştir.

6102 Sayılı TTK ile belirli pay sahibi grupları ile belirli pay gruplarına ve azınlığa yönetim kurulunda temsil hakkı tanınmıştır. Daha önce Yargıtay İçtihatları ile oluşturulmuş olan “grup imtiyazı” ilkesi kanunda yer bulmuştur. Ancak şirket esas sözleşmesinde bu hususa cevaz verilmesi gerekmektedir. Ayrıca kanun koyucu halka açık anonim ortaklıklarda bu türden grupların yönetimde temsilinin sağlanmasını hedeflerken, şirket yönetiminin ele geçirilmesi sonucunu doğurabileceği endişesiyle temsilci olarak belirlenecek kişilerin sayısının şirket genel kurulunca belirlenecek olan yönetim kurulu üyelerinin sayısını geçemeyeceği hükmünü de koruyucu bir tedbir olarak madde metnine derç etmiştir (TTK, gerekçe, Md. 360).

TTK'nın 361'inci maddesinde yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yerine getirirken kusurlarıyla şirkete verecekleri zararın sigorta ettirilmesi yoluyla teminat altına alınması hususu, kurumsal yönetim ilkelerine uygunlukta dikkate alınan bir unsur olarak yer verilmiştir. Aynı kanunun 371'nci maddenin 5'inci fıkrasında temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları esnada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur hükmü yer almakta iken kanun koyucu yine de şirketin rücu hakkını saklı tutmuştur.

TTK'nın 366'ncı maddesi ile yönetim kuruluna bir başkan ve en az bir başkan vekili seçilmesi hükmü konulmakla, eski kanunda bir başkan vekili seçilmesiyle şeklinde sicil müdürlüklerince ihtilafa düşülen bir husus giderilmiş olmaktadır. Ayrıca Başkan ve/veya başkan vekilinin genel kurul tarafından seçilebileceği hükmü ile eski TTK'da yer alan genel kurula yalnızca yönetim kurulunu belirleme yetkisini veren hüküm genişletilerek, seçilecek olan başkan ve/veya başkan vekiline yönetsel olarak güç kazandırılmıştır.

6102 Sayılı TTK yönetim yetkisinin, yönetim kurulu üyelerinden bazılarına veyahut ta üçüncü bir kişiye devrine de izin vermiştir. Temsil yetkisinin devredilebileceği 370'inci maddede ayrı olarak bahsedilmiştir.

Önceki TTK'da yönetim kurulu üyelerinin şirket işlerinin görülmesinde dikkatli ve basiretli olması ve bu hususta Borçlar Kanunu 528'inci madde hükümlerinin tatbik olunacağı söylenmekte ise de, 6102 Sayılı TTK'da "basiretli olma" kavramı yerine tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek hükmü yer almaktadır (TTK, gerekçe, Md. 369). Önceki TTK döneminde; Yargıtay kararlarında basiretli işadamı gibi davranma ölçüsünün şirket yöneticilerinden olan beklentileri arttırdığı dolayısıyla da dürüst ve özenli olmasına rağmen yönetim kararlarında her hususu ele almak zorunda olan, riskleri de önceden öngörebilen yönetici tiplemesinin her anonim şirket için istenilmesi hususu yöneticileri zor durumlarda bırakabilmekteydi. 6102 Sayılı TTK, yönetim kurulu üyelerinin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak karar verebileceklerini öngörmekte ve riskin doğduğu hallerde tedbirli bir yönetici olarak davranmadığı hususunda sorumlu tutulabilmelerine imkân sağlanmaktadır (Altaş, 2011: 99-100).

6102 Sayılı TTK'nın 370 inci maddesinde esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla tek kişilik anonim ortaklıklarda tek imza, birden fazla üyeye sahip yönetim kurullarında esas sözleşmede aksi öngörülmemişse 2 imza (daha da ağırlaştırabilir 3 imza gibi) gerekecektir. Ayrıca bu imzalardan birinin başkan veya başkan vekiline ait olması da gerekmemektedir. Bunlarla birlikte esas sözleşme ile yönetim kurulu birden fazla olan şirketlerde dahi tek imza ile temsil sağlanabilir (Altaş, 2011: 100-101).

6102 Sayılı TTK ile yapılan en önemli yeniliklerden biri de; temsile yetkili olan kişilerin iş ve işlemlerindeki sınırı belirleyen Ultra Vires kuralının kaldırılmış olmasıdır. Bu değişiklikle şirketin hak ehliyetinin sınırını artık işletme konusu belirlememektedir. Şirket adına hareket eden imza yetkilisinin yapmış olduğu her işlemde artık şirket sorumlu olacak, söz konusu işlemin

şirket ile ilgili olmadığı hususunda şirketçe imza yetkilisine rücu edilebilecektir. Üçüncü kişilerin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bilmesi veya durumun gereğinden bilebilecek durumda bulunması ve bu hususun ispat edilmesi halinde, yapılan işlem şirketi bağlamayacaktır.

6102 Sayılı TTK'nın 371'inci maddesinin 7'inci fıkrası 2014 yılında madde metnine eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile madde metninde daha önce yer verilen, yönetim kurulu başkanı, başkan vekili, temsile yetkili kılınmış yönetim kurulu üyeleri veya bunların dışında temsilci olarak atanan kimseler dışında temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerini veya şirketle hizmet akdi içinde bulunan kimselerin sınırlı yetkiye sahip ticari vekil veya diğer tacir yardımcıları olarak atanabilmesine iç yönergede açıkça belirtilmek ve bunun ticaret sicilinde tescil ve ilanı yapılmak koşuluyla, bunların yapmış oldukları işlemlerden de yönetim kurulunun müteselsilen sorumlu olacakları yönünde hüküm bulunmakta idi. Yapılan değişiklikle, kanun koyucu temsilci atanmak suretiyle yetkisiz ve görevsiz duruma gelen yönetim kurulu üyelerinin şirket idaresine yardımcı olmalarına imkân sağlayarak bir nevi şirket içi gizli işsizliğin önüne geçmek, şirket idaresinde aktif görev alarak şirketle olan bağlarını güçlendirmek, şirketi temsil edenlere yardımcı olmak, verilen bu tür işlere kabiliyeti olan veya uzmanlığı bulunan bu kişilerden de yararlanmış olmak gibi birçok olumlu katkı sağlanmasını hedeflenmiştir. Madde metninde ayrıca şirkete hizmet akdi ile bağlı olan şirketi temsile yetkili kişilerin şirketin her işinde kendilerinin bulunması zorunluluğunu azaltan, bu işler için ayrıca bir danışmanlık veya avukatlık hizmeti alınmaksızın pasif durumda olan bu kişilerin kullanılması ile şirkete zaman ve maliyet avantajı sağlayarak yönetimin daha organize çalışmasına imkan tanımaktadır (TTK gerekçe md. 371).

6102 Sayılı TTK'da yönetim kurulu ile ilgili bir başka yenilik de; anonim şirketin organları arasındaki işlevlerin ayrılığı ilkesinin kabul edilmiş olmasıdır. Kanun koyucu yönetim kurulunun işlevini dolayısıyla da yönetim hakkının sınırlarını belirlemiştir. Şirket yönetimi kanun veya esas sözleşme ile genel kurula bırakılanlar hariç olmak üzere şirketin işleyişi ile ilgili geniş yetkilere sahip olmaktadır. Yapılan bu değişiklikle genel kurulun yönetim kurulu

üstündeki bir üst organ olma fikrini barındıran anlayıştan kurtararak, genel kurul ve yönetim kurulunu kanun ve ana sözleşme ile sınırları belirli 2 ayrı organ olarak tanımlamaktadır (TTK gerekçe md.374).

6102 Sayılı TTK ile yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev yetkileri ilk defa bir madde içinde toplanarak tanımlanmıştır. Buna göre; şirketin üst düzeyde yönetimi ve talimatların verilmesi yetkisi yönetim kuruluna aittir. Maddede yer verilen üst düzeyde yönetim ifadesinden şirketin genel işletme stratejisi, yatırım, finansman, temettü gibi politikaların belirlenmesi anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, şirket yönetiminde astlık üstlük ilişkilerinin, görev dağılımlarının ne şekilde olacağına da yönetim kurulu karar verir. Madde metninde ayrıca Muhasebe, finans denetimi, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması yetkisinin de yönetim kurulunca yerine getirileceğinden bahsedilmekle beraber, bu düzenin kurulması ile kastedilen muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve “dürüst resim ilkesi” ne uygun şekilde tutulmasını sağlamak anlaşılmaktadır. Bunlarla birlikte, kanun koyucu yönetim kurulunu kendi atamış oldukları kişilerle kısmen veya tamamen pasif duruma getirmemek için bazı yetki ve görevleri doğrudan yönetim kuruluna vermiştir. Kanun kurulun görev ve sorumluluklarının ortadan kaldırılmasını önlemek amacıyla şirket için hayati öneme sahip müdür ve aynı işleve sahip kişilerin atanması, görevden alınması, bu kişilerin yapmış oldukları iş ve işlemlerin üst gözetimini yapmayı, pay, yönetim ve genel kurul defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporlarının hazırlanması ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarını yürütme görev ve yetkisini yönetim kuruluna vermiştir (TTK gerekçe md.375).

#### **2.4.1.3.2.Genel Kurul**

Bu kısımda hem eski TTK’da hem de 6102 Sayılı TTK’da yer alıp da anonim şirketlerin belirleyici özelliklerini yansıtan maddelere yer verilmeyle birlikte, asıl olarak 6102 Sayılı TTK ile anonim şirketlere ilişkin getirilen yeni hükümlere yer verilecektir.

6102 Sayılı TTK’ya göre anonim ortaklıklarında zorunlu organlardan biri de genel kuruldur. 6102 Sayılı TTK’nın 408’inci maddesinde genel kurulun,

kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörölmüş bulunan hâllerde karar alacağı hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükünden genel kurulun sadece kanun ve ana sözleşmede yer verilen konularla sınırlı şekilde karar alabileceği şeklinde yorumlanmamalıdır. Buradaki amacın genel kurulun yetki sınırlarını belirlemek olarak yorumlanmalıdır (Altaş, 2011: 58).

Önceki TTK ile denetim kurulu üyelerinin seçimi de genel kurul tarafından yerine getirilmekte idi. Ancak 6102 Sayılı TTK ile denetim kurulu organ olmaktan çıkarılmış, denetim görevinin bağımsız denetçi tarafından yerine getirileceği hususuna yer verilmiştir. Ancak bu bağımsız denetçinin de genel kurul tarafından seçileceğine hükmedilmiştir.

Önceki TTK da olduğu gibi şirket için hayati kararlardan sayabileceğimiz, esas sözleşme değişikliği, yönetim kurulu üyelerinin seçimi, ibrası, süresi; finansal tabloların, yıllık raporların, sermaye ile ilgili kararların alınması, şirketin feshi vb. birçok karar genel kurulun devir ve terk edemeyeceği yetkilerinden sayılmıştır. Genel kurulun devir ve terk edemeyeceği yetkiler kanunun 408'inci maddesi ile sınırlı olmamakta, diğer maddelerde de genel kurula münhasır tanınmış olan yetkilerden bahsedilmektedir.

Bilindiği gibi, 6102 Sayılı TTK ile tek ortaklı anonim ortaklık kurulabilmesinin yolu açılmıştır. Kanun koyucu bu değişikliği genel kurullara uyarlamak amacıyla genel kurul sıfatıyla alınacak kararların, yazılı olması koşuluyla tek kişilik anonim ortaklıklarda pay sahibinin genel kurulun tüm yetkilerine sahip olacağına hükmedilmiştir (TTK md.408).

Önceki TTK ile olağan genel kurul toplantısına yönetim kurulu, olağanüstü genel kurul toplantısına hem yönetim hem de denetim kurulu çağırabilmekteydi. 6102 Sayılı TTK ile denetim kuruluna yer verilmediğinden bununla ilgili çağrı hükümlerine de yer verilmemiştir. Önceki TTK'da denetim kurulu, pay sahiplerinin istemi üzerine veya kendiliğinden olağanüstü genel kurul toplama çağırabilme yetkisine sahipti. Uygulamada 6102 Sayılı TTK ile yönetim kurulunun genel kurulun olağanüstü toplama yetkisi aynen korunurken bir tek ortağın dahi mahkemeye başvurulmak suretiyle şirketi olağanüstü toplantıya

çağırabilmesine imkan sağlanmış olup, şirket içindeki muhtemel tikanlıklar giderilmeye çalışılmıştır (TTK gerekçe md.410).

Önceki TTK'da olağan genel kurul toplantısının faaliyet dönemi sonundan itibaren 3 ay içinde yapılması gerekmekte idi. 6102 Sayılı TTK ile de aynı hüküm korunmuştur. Ancak yönetim kurulu 3 ay içinde toplamadığı takdirde yapılan toplantının olağan mı olağanüstü mü olacağı konusunda ihtilaflar yaşanmakta idi. 6102 Sayılı Kanun olağan genel kurul toplantısının süresi dolmuş olsa dahi yine olağan toplantı şeklinde yapılabileceğine hükmederek bu ihtilafı sonlandırmaktadır.

6102 Sayılı TTK azlıklara yönelik önemli değişiklikler de ihtiva etmektedir. Halka açık olmayan anonim şirketlerde en az %10, açık olan şirketlerde en az %59 pay sahibi azlık olarak tanımlanmış ve bunların talebi üzerine yönetim kurulu çağrısı kabul ederse genel kurul 45 gün içinde toplanır veya azlığın talep ettiği gündem maddelerini yapılacak genel kurul toplantısına ekleyebilir. Bu talep yerine getirilmez ise, yani yönetim kurulu bu talebe olumsuz cevap verir veya 7 gün içinde cevap vermezse (zımni ret) azlık mahkemeye başvurarak gündemin düzenlenmesine veya genel kurul çağrısının yapılmasını sağlayabilir. Bu işler için mahkeme bir kayyum dahi atayabilir. Yapılan değişikliklerle, ticaret hayatında çokça ihtilaflara neden olan (özellikle ispat hukuku bakımından) bu hususlara açıklık getirmiştir (TTK gerekçe md.411-412).

Yine anonim şirketlerde internet (web) sayfası düzenleme zorunluluğuna paralel şekilde; genel kurula ilişkin çağrının şirket internet sayfasından yayımlanması zorunluluğu getirilmiştir (TTK md. 414).

6102 Sayılı TTK, icraatları beğenilmeyen yönetim kurulu üyelerinin yerlerine yenilerinin seçilmesini yılsonu finansal tabloların müzakeresi maddesi ile ilişkilendirmiş, genel kurula yönetim kurulunu süre kısıtlamasına bağlı olmaksızın görevden almasına imkân tanımıştır (TTK gerekçe md. 413). Kanun koyucu burada genel kurulun sağlıklı bir karar alabilmesi için de 6102 Sayılı TTK madde 420'de "finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konular hakkında (kastedilen yöneticilerin, yönetim kurulunun ve denetçinin ibrası)



sermayenin onda birine, halka açık şirketlerde yirmide birine sahip pay sahiplerinin istemi üzerine, genel kurulun bir karar almasına gerek olmaksızın, toplantı başkanının kararıyla bir ay sonraya bırakılır” hükmüne yer vermiştir. Ancak genel kurulun kararına bile gerek duyulmayan böyle önemli bir hususta kanunun, yetkiyi toplantı başkanının inisiyatifine bırakmış olması, kanunun lafzi yönden sakatlıklar barındırdığını göstermekle birlikte, madde metniyle amaçlananın azınlığın isteminin toplantı başkanı tarafından teyidi ve kayda geçirilmiş olması yönünde olduğu düşünülmektedir (Altaş, 2012). Kanun ayrıca tam bilgilendirilmeyi temin amacıyla “dürüst hesap verme ölçüsü” ilkesine uyulmadığı sürece erteleme yeniden yapılabilmesine olanak vermektedir.

6102 Sayılı TTK’da genel kurula katılması zorunlu olarak görülenler; şirket murahhas üyeleri, en az bir yönetim kurulu üyesi ve denetçi olarak sayılmıştır. Şirket denetçisi ve üyelerine (murahhas ve yönetim kurulu) görüş bildirme imkânı tanınmıştır. Bilindiği gibi özellikle, çok sayıda paya sahip olan bir anonim şirkette genel kurulun organizasyonu zaman, maliyet, harcanan çaba vb. birçok zorluklar barındırmaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu, genel kurul toplantısında pay sahiplerinin tam ve anlaşılır şekilde bilgilendirilmelerini ve böylece genel kurulda sağlıklı kararlar alınabilmesi sağlamak, öte yandan üyelerin de kendi ve/veya kurulun yapmış oldukları iş ve işlemleri doğru şekilde aksettirebilme imkânına kavuştukları bu ortamda şirket faaliyetlerine vâkıf olan bu kişilerin katılımını asgari seviyede belirleyerek genel kuruldan azami verim alınabilecek bir ortamın oluşmasında irade göstermektedir (TTK md. 407).

6102 Sayılı TTK’nın en önemli yeniliklerinden biri de belli şartların yerine getirilmesi koşuluyla genel kurulun elektronik ortamda yapılabilmesi olmasındır. Bu husus kapalı ve hisse senetleri borsaya kote olmamış anonim şirketler için ihtiyari, pay senetleri borsaya kote olmuş şirketler için ise zorunludur. İhtiyari bırakılan anonim şirketlerde; Elektronik Ortamda Yapılacak Genel Kurullara İlişkin Yönetmelik’te yer verilen hususların aynen şirket esas sözleşmesinde yer alması gerekmektedir. Esas sözleşmelerini bu şekilde değiştiren veya oluşturan anonim şirketler artık elektronik olmayan yolla genel kurul yapamayacaklardır. Pay sahipleri ve katılımcılar elektronik ortamda

yapılan genel kurulda katılma, oy verme, temsilci tayin etme, öneride bulunma, görüş açıklama vb. elektronik ortamda olmayan genel kuruldaki tüm yetkilerini kullanabilmelerine olanak tanınmıştır (Altaş, 2013: 119-128).

Önceki TTK'da anonim şirket genel kurullarına bakanlık temsilcisinin katılması zorunlu iken, -ki bu Ticaret İl Müdürlüklerinin yılın ilk üç ayında yoğun şekilde bu işlerle uğraşılması ve personel yetersizliğinden dolayı bazı genel kurullara bakanlık temsilcisi gönderilememesi dolayısıyla ihtilafli durumlara sebebiyet vermekte idi- 6102 Sayılı TTK ile anonim şirketlerin türüne ve gündemde yer alan konulara bağlı olarak Bakanlık temsilcisi bulundurulabilecektir (Yavuz, 2015: 113-114). Böylelikle kanun rutin işler dışında herhangi bir karar almayan genel kurullara Bakanlık Temsilcisinin bulunması zorunluluğunu kaldırmakla maliyet, zaman ve bürokratik işlerin azalması yönünde şirkete olumlu yansısı olacaktır.

Uygulamada anonim şirket genel kurulu yapılırken karşılaşılan en önemli problemlerden biri genel kurul başlangıcında toplantı yeter sayısını oluşturan pay sahiplerinin karar alınması esnasında toplantıda bulunup bulunmadığına bakılmaması dolayısıyla kararlara katılımın azalması ve netice olarak da kanun koyucunun aramış olduğu nisapların altında karar verilmiş olması hususudur. 6102 Sayılı TTK 418'inci maddesinde bu (asgari ¼ pay sahibi nisabı) nisabın toplantı süresince korunması şarttır denilmek suretiyle, alınacak kararların sıhhati sağlanmaya çalışılmıştır.

6102 Sayılı TTK'nın 421'nci maddesinde "işletme konusunun tamamen değiştirilmesi veya imtiyazlı pay oluşturulmasına ilişkin genel kurul kararına olumsuz oy vermiş nama yazılı pay sahipleri, bu kararın Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanmasından itibaren altı ay boyunca paylarını devredebileceği hakkındaki kısıtlamalarla bağlı değildir", hükmü yer almaktadır. Pay sahiplerinin şirketin çoğunluğunun almış olduğu kararı engellememesi ancak muhalif kalan bu pay sahibini de şirket yapısı ve faaliyet alanı itibariyle başkalaşmış olan bu şirkette kalmaya zorlamaması amacıyla bu şekilde bir devir hakkı tanınmıştır. Bu durum, kalan pay sahiplerinin şirket amaçları doğrultusunda birlikte hareket etmesini kolaylaştıracak ayrıca yeni yapı içerisinde

uyumsuz olan pay sahiplerinin durması zorunluluğunu da ortadan kaldırııcı olması hususlarında şirkete müspet katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Önceki TTK'da oy hakkı için sermayenin taahhüt edilmiş olması yeterli iken, 6102 Sayılı TTK'da oy hakkının kanunen veya esas sözleşme ile belirtilen payın asgari miktarının ödenmesi ile doğacağı belirtilerek, şirket sermayesi ve oy haklarının daha sağlıklı bir yapıya kavuştuğunu söyleyebiliriz.

#### **2.4.1.3.3.Denetim Kurulu**

6102 Sayılı TTK'nın en önemli yeniliklerinden biri; anonim şirketlerde eski TTK'da organ olarak sayılan denetim kuruluna yer vermemesi, anonim şirketin denetiminin bağımsız denetçiler marifetiyle yerine getirilmesini öngörmesidir.

Anonim şirketlerin denetimi 6102 Sayılı TTK ile denetleme organı vasıtasıyla yapılmaktan çıkarılmış bağımsız denetim ve bağımsız denetçi yoluyla denetimi öngörmüştür. Dolayısıyla denetimin meslek mensupları eliyle belli başlı standartlara uygun şekilde yapılması amaçlanmıştır. Dolayısıyla da, bu denetimin usul ve esaslarını belirlemeye yetkili bir kuruma da ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. 6102 sayılı kanunun yayımlandığı ilk haliyle tüm anonim şirketlerin denetiminin bağımsız denetçiler vasıtasıyla yapılması gerektiği hüküm altına alınmakta iken, kanun yürürlüğe girmeden kısa bir süre önce 6335 sayılı yasa ile değişikliğe uğramış ve bağımsız denetime tabi olacak anonim şirketlerin Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmesine karar verilmiştir (Dal ve Çalış, 2013: 88-89).

6102 Sayılı TTK yürürlüğe girdikten sonra 23 Ocak 2013 tarihinde Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak anonim şirketler için kriterler açıklanmıştır. Bu kriterlere göre mevcut anonim şirketlerin ekseriyeti bağımsız denetim kapsamı dışında kalmıştır. Ancak daha sonra 28.03.2013 tarihli 6455 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile tüm anonim şirketler denetim kapsamı içine alınmıştır. Yasa anonim şirketlerin denetimini ikili bir yapıda öngörmüştür. Bu yapıda; Bakanlar kurulunca belirlenecek kıstasları aşan anonim şirketlerin

bağımsız denetim yoluyla denetleneceği, bu kıstasları aşmayan anonim şirketlerin ise Bakanlar Kurulunun usul ve esaslarını belirleyeceği mevzuatla denetimin sağlanması hedeflenmiştir.

Söz konusu kanuna istinaden 19.12.2012 tarih 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu kararında, Ek 1 sayılı listedeki şirketler ile (ekseriyetle SPK, BDDK düzen ve denetimine tabi şirketler) aktif toplamı 150.000.000 TL, yıllık net satış hasılatı 200.000.000 TL çalışan sayısı 500 ve üstü rakamlara ulaşılması koşullarından herhangi ikisini karşılayan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. Bunun dışında kısaca, sermayesinin belli kısmı kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere, üst kuruluşlarına, gazete yayımı yapan şirketlere sair sektörel ve kamunun düzenleme denetlemekle yükümlü olduğu ve kamuyla doğrudan ilişkisi ağır basan şirketlerin belli kıstasları karşılamaları halinde de yine bağımsız denetime tabi olacağı kararda yer almaktadır. Ayrıca şirketlerin kapsam içine alınması ve kapsamdan çıkarılmalarına ilişkin hususlara da kararda yer verilmiştir.

Söz konusu Bakanlar Kurulu kararı 14.03.2014 tarihinde değişikliğe uğramış cetvellerde yer verilen şirketler hariç, yukarıda yer verilen kıstaslar; aktif toplamı 75.000.000 TL, yıllık net satış hasılatı 150.000.000 TL ve çalışan sayısı 250 ve üstleri olarak değiştirilmiştir.

Yine 01.02.2015 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile, aktif toplamı 50.000.000 TL, yıllık net satış hasılatı 100.000.000 TL ve çalışan sayısı 200 ve üstleri olarak değiştirilmiştir.

Son olarak, 19.03.2016 tarihinde çalışan sayısı aynı kalmış ancak aktif toplamı 40.000.000 TL, yıllık net satış hasılatı 80.000.000 TL olarak değiştirilmiştir.

Yukarıda yer verilen süreçten de anlaşılacağı üzere, 6102 Sayılı TTK ile anonim şirketlerde bağımsız denetim sistemine doğrudan geçiş süreci sekteye uğramış ve söz konusu sürecin tedricen yürütülmesi benimsenmiştir. Böylece 6102 Sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce dahi SPK kanuna tabi olmalarından

dolayı bağımsız denetim sistemine aşına olan şirketlerden başlanarak kademeli şekilde bağımsız denetime geçiş kriterlerindeki sayısal hadler azaltılmış, Bakanlar Kurulunun kıstasları belirlerken izlediği yöntemi gören ancak henüz kapsam dışı kalan şirketlerin de gelecek yıllarda kapsam içine alınacaklarının öngörüsüne sahip olmaları sağlanmakla, bu şirketlerin kendi kurumsal altyapılarını oluşturmalarına ve bağımsız denetim sistemine geçişte her türlü altyapı hazırlıklarını tamamlanması için fırsat sunulduğu şeklinde tedrici geçiş sürecinin müspet bir etkisi olarak saymak mümkündür.

6335 sayılı yasa ile değişikliğe uğrayan 6102 Sayılı TTK'da bağımsız denetçilerin KGK tarafından yetkilendirilen Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ruhsatı almış meslek mensupları ile bunların kurduğu sermaye şirket statüsündeki bağımsız denetim kuruluşlarından oluşacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetçinin seçilmesinde 6102 Sayılı TTK'nın 408'inci maddesinde kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınması hususu genel kurulun devredemeyeceği yetkileri arasında sayılmıştır. Kanunda yer verilen istisnalar cümlesinden ise 6102 Sayılı TTK'nın 399'uncu maddesinde yer verilen belli hallerde mahkeme tarafından denetçi atanabileceği ve ayrıca istisnai olarak ara dönemde denetçi değişikliği lüzumu halinde yönetim kurulu tarafından atanan denetçinin yapılacak genel kurulun onayına sunulması hususları kastedilmektedir. Bu madde de ayrıca denetçinin, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmesi de hüküm altına alınmıştır.

#### **2.4.2.Limited Şirketler**

Önceki TTK'da limited şirket; "iki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirket" şeklinde tanımlanmış iken 6102 Sayılı TTK'nın altıncı kısmının birinci bölümünde "limited şirket tanım ve kuruluş" başlığı yer almakta iken limited şirket tanımı yapılmamıştır. Ancak 573'üncü maddesinde limited şirket özellikleri sayılarak yetinilmiştir. Bu maddede sayılan özelliklerle limited şirketleri; "bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı

altında kurulan; ortaklarının sorumlulukları sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle sınırlı, esas sermayesi belirli olan şirket” olarak tanımlayabiliriz. (Altaş, 2012: 203).

Yukarıda yer verilen tanımdan da anlaşılacağı üzere 6102 Sayılı TTK ile limited şirketlerde getirilen en önemli yeniliklerden biri tek kişi ile limited şirket kurulmasına olanak tanınmış olmasıdır. Doktrinde yer verilen belli sakıncalar olmasına rağmen yukarıda anonim şirketler başlığı altında bahsedilmiş olan, sermayenin ticaret faaliyetlerine dönüşmesi ve yönetim kolaylığı gibi müspet etkilerin limited şirketler için de sağlandığını söyleyebiliriz.

Önceki TTK’da limited şirketler için kuruluş sermayesinin asgari tutarının 5.000 TL. olması istenmekte iken, 6102 Sayılı TTK ile bu rakam 10.000 TL. olarak belirlenmiştir.

Önceki TTK denetim kurulu bir organ olarak sayılmakla beraber ikili yapı öngörmekteydi. Burada ortak sayısı 20’den az olanlar için denetim organı zorunlu kılınmazken, ortak sayısı 20’den fazla olanlar için bir veya birden fazla denetim üyesinden oluşan ve anonim şirket denetim kurulu hükümlerine tabi olan denetim organını zorunlu kılmakta idi. Önceki TTK 20 sayısını ortakların az sayıda olmasıyla birbirleriyle ilişkili ve güven duygusunun hâkim olacağı saikiyle belirlemiş, bu sayıdan fazla olan limited şirketlerde ise güven duygusu yerine bunun bir denetim organı tarafından yerine getirilerek ortakların bilgilendirilmesini amaçlamıştır. Kanun ayrıca limited şirket ortaklarının 50’den fazla olamayacağına da hükmederek anonim şirketlerden farklılaştırmıştır (Andıç, 2006: 285). 6102 Sayılı TTK ile anonim şirketlerde olduğu gibi denetim bir organ olmaktan çıkarılmış ve 635’inci madde ile anonim şirketlerde denetimi düzenleyen 397’inci maddede yer alan beş ve altıncı fıkralar haricinde denetimin anonim şirketlerin denetim usulüne tabi olacağı şeklinde belirlenmiştir. Buna göre maddenin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulunca belirlenen anonim şirketler hariç aktif büyüklüğü, net satış hasılatı ve istihdam sayılarına göre bağımsız denetime tabi olacağı, yine anonim şirketlerdeki gibi denetimi

yaptırılmayan finansal tabloların ve yönetim kurulu faaliyet raporlarının düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

### **2.4.3.Eshamlı Komandit Şirket**

Önceki TTK'nın 475'inci maddesinde “sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirket” olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu tanım 6102 Sayılı TTK'da redaksiyon yapılarak aynen korunmuştur.

2016 Kasım ayı itibariyle Türkiye'deki toplam komandit şirket sayısı 1.939'dur. Aynı dönemde anonim şirketler 121.053 ve limited şirketlerin de 781.735 olduğu düşünüldüğünde sermaye şirketleri içinde nispi olarak çok küçük bir sayıya sahip olduğundan dolayı iş bu tezimizde bu şirket türü ile ilgili detaylı bilgi verilmeyecektir.

## **BÖLÜM 3. DENETİM VE DENETÇİ KAVRAMLARI**

### **3.1.DENETİMİN TANIMI**

Tarihsel olarak çok eskilere dayanan denetim, özellikle de sanayi devriminden sonra sistematik oluşum sürecine girmiştir. Firma ölçeklerinin büyümesi, ticari işlerin karmaşık hale gelmesi, işlem sayısının artması kaçınılmaz olarak denetim gereksinimini de arttırmıştır. Bilgisayarın keşfi ve bilgisayarlı muhasebe sistemlerinin gelişmesiyle birlikte denetim anlayışında ve metotlarında da farklılaşmalar olmuştur. Uluslararası sermaye şirketlerinin sıklıkla karşımıza çıktığı günümüzde, işlem hacimleri milyonları bulan bu şirketlerin denetimden uzak kalması düşünülemez. Şirketlerin finansman ihtiyaçlarını karşılamaları, hissedarlarına güven vermesi, ortaklık yapısının sağlamlaştırılması ve kurumsal bir yapıya sahip olma isteği denetime olan ihtiyacı arttırmaktadır.

Muhasebe bakımından denetim kavramını “İktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik süreçtir.” şeklinde tanımlayabiliriz (Ertugay, 2016).

Bir başka tanıma göre Muhasebe Denetimi “bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir” olarak açıklanmaktadır (Bozkurt, 2000: 23).



## **3.2.DENETİM TÜRLERİ**

Denetimin türleri kapsamı bakımından, amacı bakımından, süresi ve zamanı bakımından, denetlemenin biçimi bakımından, denetçinin statüsüne göre olmak üzere beş alt başlıkta inceleyebilmek mümkündür.

### **3.2.1.Kapsamı Bakımından**

Gürbüz (1995), Taş ve Durmuş (2008) ve Haftacı (2011) kapsam açısından denetimi ikiye ayırmıştır:

- Genel amaçlı denetim ve
- Özel amaçlı denetim.

Genel amaçlı denetim, her türlü kayıt ve muhasebe işleminin doğruluk ve güvenilirliğini tespit etmek amacıyla yapılan denetim türüdür. Muhasebe işlemleri finansal tablolarda özetlendiği için finansal tablolar denetimi aynı zamanda bir genel amaçlı denetim şeklidir. Özel amaçlı denetim ise, işletme yönetimine çeşitli konularda bilgi sağlamak, muhasebenin belli bir alanında inceleme yapmak ve görüş oluşturmak amacıyla yapılan bir denetim türüdür. Genel denetimle özel denetim arasındaki en belirgin fark, özel denetimde denetim konusunun dar ve sınırlı olmasıdır (Haftacı, 2011: 7-8).

### **3.2.2.Amacı Bakımından**

Amacı bakımından denetim türleri, mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olarak dört alt başlıkta incelenebilir.

#### **3.2.2.1.Mali Tabloların Denetimi**

İşletmenin mali tablolarının, finansal durumunun, borç ve alacaklarının, varlıklar ve kaynaklarının, faaliyet verilerinin “dürüst resim ilkesine” uygun olup olmadığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda ve mevzuata uygun doğru ve dürüst şekilde işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığına ilişkin yapılan denetim türüdür.

Bu denetimin yapılabilmesi için denetçinin önceden saptanmış ölçütlere ve muhasebenin temel ilkelerine uygun bir denetim gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe sisteminin denetlenmesi doğruluk (incelenen unsurun şekil açısından beklenen özellikleri taşıyıp taşıyamaması) ve dürüstlük [doğru olarak kaydedilen unsurun esas olarak (fiilen) gerçekleşip gerçekleşmediği] ekseninde gerçekleştirilmesi gerekirken; bazı mevzuatların (Türkiye'deki vergi mevzuatı buna örnek olarak gösterilebilir) şirket muhasebeleri üzerindeki baskınlığı ile mali tabloların ve dayanaklarının doğruluk ve dürüstlük ilkelerine uygun şekilde yapılıp yapılmadığından ziyade vergi mevzuatına uygun olup olmadığı yönündeki denetim anlayışı halen sürdürülmektedir.

### **3.2.2.2.Uygunluk Denetimi**

Belli otoritelerce konulmuş olan kurallara, bu kuralları uygulayacak olanların ne derece uygun davrandıklarının denetlenmesidir. Bahsedilen uygunluk denetimi şirket içerisinde yapılabileceği gibi şirket dışından da yapılabilir. Şirket içerisinde en yaygın görülen hali şirket yönetim kademesinde olanların belli kurallar belirlemesi ve kurallara uyulup uyulmadığının iç denetçiler marifetiyle denetlettirilmesi şeklinde olmaktadır. Bir diğer denetim şekli ise kamu kurum ve kuruluşlarının, finansman şirketlerinin, standart belirleme kuruluşlarının kendi mevzuatlarına göre şirketin uygunluğunun denetlenmesidir.

### **3.2.2.3.Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi genel olarak şirket faaliyetlerinin şirket amaç ve vizyonu doğrultusunda gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetimidir. Bu denetim kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını anlamaya yönelik verimlilik analizlerini de içerir. Yapılan denetim ve değerlendirmelerin sonucunda şirket üst yönetimine varsa gerekli değişikliklerin yapılması hususunda önerilerde bulunma imkânı sunar. Faaliyet denetiminin konusunu üretim teknikleri, pazarlama politikaları, insan kaynakları yönetimi, bilgi işlem sistemlerinin, dikey ve yatay örgütlenme yapısının sağlıklı işleyip işlemediğinin incelenmesi gibi her işletme yapısı için farklı olabilecek denetim faaliyetleri oluşturabilmektedir. Bu denetim faaliyeti sürdürülürken, şirketin bir önceki yıllardaki faaliyet verilerinden,

sektörel ortalamalardan, piyasada yer alan en iyi belli sayıda şirketin ortalamalarından sağlanan veriler gibi şirketin karşılaştırma yapabileceği birçok bilgidен yararlanılabilir (Bozkurt, 2000: 27-29).

#### **3.2.2.4.Özel Amaçlı Denetim**

İşletmeyle ilgili istenen duruma yönelik belirli bir konuda yapılan denetim çalışmasıdır. Özel amaçlı denetim, “belirli bir konuda uzman kişi tarafından gerçekleştirilerek karar vericinin karar vermesi kolaylaştırılır. Örneğin bir mahkemenin işletme hakkında ihtiyaç duyduğu özel bir konuda denetim yaptırması gibi” (Taş ve Durmuş, 2008:15).

#### **3.2.3.Süresi ve Zamanı Bakımından**

Uygulama zamanına göre denetim türleri 3 başlık altında incelenir. Bunlar; devamlı denetim, ara denetim ve son denetimdir.

##### **3.2.3.1.Devamlı Denetim**

Denetçilerin işletmelerin faaliyetlerini 1 yıl boyunca sürekli denetlemesidir. Bu denetim türü uzun bir süreci kapsadığından bütün denetim standartları uygulanabilmektedir. Devamlı denetim sonucunda denetim uzun bir süreci kapsadığı için denetçi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarını uygulayabilmektedir. Bundan dolayı devamlı denetim raporunun güvenilirliği çok yüksektir.

##### **3.2.3.2.Ara Denetim**

İşletmelerin faaliyetlerinin belirli zamanlarda denetlenmesidir. SPK’ya tabi şirketler 3, 6 ve 9. ay sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların bağımsız denetimden geçmesi zorunludur (Ergün ve Yılmaz, 2013:571). Ara denetimde muhasebe standartları fazla uygulanamamakta ve kanıt toplama yönünden sınırlıdır. Bu sebepten dolayı denetim raporunun güvenilirliği düşüktür.

### **3.2.3.3.Son Denetim**

Muhasebede kullanılan defterlerin kapanış işlemleri tamamlandıktan ve bilanço ve gelir tablosu gibi mali tablolar düzenlendikten sonra yapılan denetimdir (Taş ve Durmuş, 2008:16). Hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan en kapsamlı denetim türüdür.

### **3.2.4.Denetlemenin Biçimi Bakımında**

Denetlemenin biçimi bakımından denetim şekli ve maddi denetim olarak ikiye ayrılabilir.

**Şekli Denetim:** Şirketin defter kayıtlarının şekil yönünden doğru ve uyumlu olup olmadığının araştırılmasıdır. Çeşitli hukuki işlemlerin belgelerle kayıtlanmış olup olmadığı, bilanço kalemlerine yansıyan rakamların doğruluğu bu şekilde ölçülür (Atasoy, 1984:34).

**Maddi Denetim:** Bu denetimde, muhasebe kayıtlarının işletmenin gerçekleştiren faaliyetlerine ve yapılan işlemlerine uygunluğunun araştırılarak tespiti esastır (Atasoy, 1984:34).

### **3.2.5.Denetçinin Statüsü Bakımından**

Denetçi statüsüne göre denetim türleri üç başlık altında incelenir. İç denetim, bağımsız dış denetim ve kamu denetimidir.

#### **3.2.5.1.İç Denetim**

“Kurum yönetimince görevlendirilen denetim elemanları tarafından, kurum sistem ve usullerini değerlendirmek ve hesaplardaki yolsuzluk, maddi hata, yanlışlık ve verimsiz uygulama ihtimallerini asgariye indirmek amacıyla yapılan denetime iç denetim” denilmektedir (Sayın, 1998:22). Muhasebe, finans ve diğer bölümlerin, işletme yöneticilerinin görev ve sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini, iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını kontrol etmek amacıyla, işletme içinde çalışan denetçiler tarafından araştırılıp yönetim kuruluna rapor edilmesini sağlayan bir denetim türüdür. Ayrıca iç denetim yönetimin belirlediği kurallar ve politikalar çerçevesinde yani yönetime bağlı

denetim yapıldığı için bu rapor sadece işletme içi faaliyetleri kontrol amaçlı olduğundan üçüncü kişilere güvence vermemektedir.

### **3.2.5.2.Bağımsız Denetim**

Bağımsız dış denetim, mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, serbest meslek sürdüren denetçiler (ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar) tarafından yapılmasıdır (Gökmen, 2013:16). Denetimi yapan kişiler işletme içinden değil de işletme dışından yani işletmenin kendi elemanı olmayan işletmeyle herhangi bir bağı bulunmayan bağımsız yetkili kişiler tarafından denetlenmesidir.

“Örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade eder. Genellikle özel sektörde söz konusu olan bu tür denetimlerde, örgütün iç kontrol ve iç denetim sistemleri, mali yapıları ve buna ilişkin dönem sonu tabloları, yönetimin verimliliği ve etkinliği değerlendirilir ve sonuçları raporlanarak tüm ilgili taraflara sunulur” (Köse, 2007:16).

### **3.2.5.3.Kamu Denetimi**

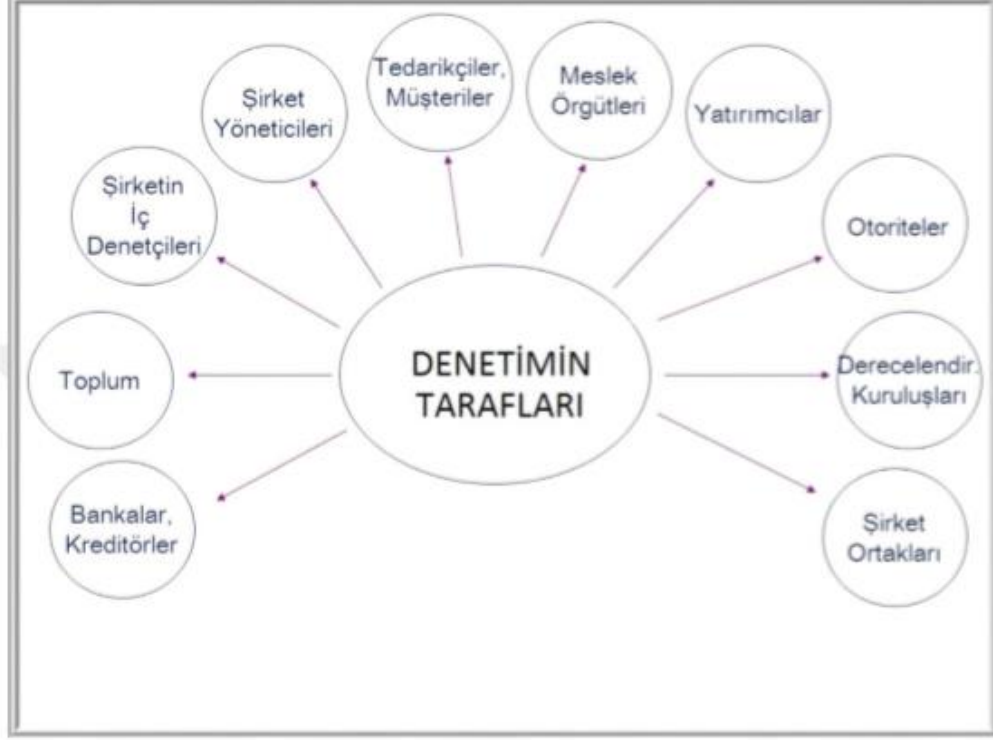
“Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilerin yaptıkları denetimlere kamu denetimi adı verilir.

Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin kamu tarafından görevlendirilmiş elemanlar tarafından” incelenmesidir ([http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/yayınlar/kitaplar/130/2\\_denetim\\_turleri.pdf](http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/yayınlar/kitaplar/130/2_denetim_turleri.pdf)).

“Mali denetim uygunluk ve düzenlilik denetimi ile birlikte anılmaktadır. Çünkü temelde idarenin faaliyetlerinin, belgelerinin, mali tabloların doğruluğu ve belirlenmiş kriterlere uygunluğunun güvence altına alınması bu denetim türlerinin amacı içinde” değerlendirilmektedir (Kesik, 2005:105). Kamu denetimi, kamuya ait denetleme ve özel sektörün denetlenmesi şeklinde yapılır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı gibi kurumlar kamuya ait denetleme yaparken, özel sektör denetlenmesi ise vergi denetimi olarak yapılmaktadır.

### 3.3.DENETİMİN TARAFLARI

Bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilecek olan denetim neticesinde hazırlanacak denetim raporunda yer verilecek bilgilerden doğrudan ve dolaylı olarak birçok kesim istifade edecektir. Denetimin tarafları olarak da tanımladığımız bu kesimleri aşağıdaki şekilde görmemiz mümkündür.



Şekil 3.1: Denetimin Tarafları

Yukarıda yer verilen şekilden anlaşılacağı üzere; denetimin tarafları olarak; hissedarlar, şirket yönetim kademesindeki personel ve diğer personel, şirket alacaklıları, şirkete kaynak sağlayan finansman şirketleri veya finansörler, şirketle menfaat ilişkisi olan kişiler, şirkete ortak olmayı düşünenler ile şirketin sosyal sorumluluk ilkesi gereği tüm kamu ve devleti sayabiliriz. Yukarıdaki şekilde yer alan denetimin taraflarından her birinin yapılan denetim ve denetim sonucu ulaşılan raporlardan yararlanma ve bu taraflar nezdindeki önemlilik düzeyleri farklılık arz etmektedir.

İç denetçiler şirket içinde yer alan yönetim kademesi ile ilişkili ve bu yöneticilere karşı sorumlu olurken, bağımsız denetçiler başta hissedarlar olmak üzere tüm taraflara karşı bağımsızlık ve tarafsızlığını korumak durumundadır.

### **3.4.DENETİMİN STRANDARTLARI**

Denetim standartları; meslek mensubunun mesleğini icra ederken işlerini kolaylaştırıcı, risklerini azaltıcı ve işini bir düzen içerisinde yürütmesini sağlayan standartlardır. Bu standartlar bağımsız denetçinin birebir uyacağı standartlar değil asgari denetim standartlarıdır. Bağımsız denetçi bu standartlara uymakla beraber işin niteliği, niceliği, risk unsurları gibi birçok etmeni göz önünde bulundurarak kendine has yöntemler de geliştirebilecektir. Denetim standartları denetim kalitesini artırmakta ve ulaşılması istenen hedeflerle ilgili olarak bir ölçüm sağlamaktadır.

Denetimin standartlarını üç ana bölümde saymak mümkündür.

1. Genel Standartlar
2. Çalışma Alanı Standartları
3. Raporlama Standartları

Aşağıda bu standartlara kısaca yer verilmiştir.

#### **3.4.1.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

##### **3.4.1.1.Genel Standartlar**

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Kaliteli ve güvenilir bir denetim gerçekleştirilmesi ve bu denetimin raporlanması süreçleri bağımsız denetçinin yeterli muhasebe ve hukuk bilgisi ile mesleki bilgilere vâkıf olmasıyla mümkün kılınabilir. Bu mesleki bilgi ise mevzuat bilgisi, staj tecrübesi ve belli mesleki sınavların başarılması ile mümkün olmaktadır.

Bu hususta aday meslek mensuplarının deneyimli bir bağımsız denetçinin yanında çalışması işin olmazsa olmazıdır. Denetimle ilgili ince noktaları, her

sektör için dikkate alınması gerekli nüansları ve diğer mesleki niteliklere ilişkin bilgileri mesleği yapmakta olan bir denetçiden tecrübe etmek aday meslek mensupları için elzemdir.

Bağımsız denetimde, denetimin kalitesi çok önemlidir. Denetim kalitesi, denetlenen firmanın sağlıklı bir muhasebe sistemine sahip olup olmadığının tetkiki ile mevcut eksikliklerin bulunarak ilgililerine raporlanması ile mümkün olabilmektedir. Bu da denetçinin yeterli teknik bilgiye sahip olabilmemesini gerektirmektedir. Tespit edilen aksaklıkların raporlanması da denetçinin bağımsızlığı ile doğrudan ilintilidir (Deis ve Giroux, 1992).

#### - Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık; işin dürüst ve tarafsız yapılması düşüncesi ve hareketleridir. Bu standart bağımsız denetçilik mesleğinin temelini oluşturur. Bağımsız denetçi dürüstlük ve tarafsızlığını ancak denetimin tarafları ile bir çıkar ilişkisine veya çatışmalarına girmemekle sağlayabilir. Öyleyse bağımsızlığı sarsabilecek davranışlara şunları örnek verebiliriz:

- Denetlenen şirketle ortaklık
- Şirketten maaş, borç vb. menfaat sağlanması
- Şirket yönetimiyle akrabalık ilişkisinin olması
- Şirket değerlerine sahip olması (hisse senedi, tahvil vb.)
- Hediye alma veya indirimli emtia kabulü

Bağımsız denetçi hem denetlediği şirketten hem de şirketle ilgili tüm taraflardan bağımsız hareket etmekle yükümlüdür. Bu hususa devleti de dâhil etmek gerekir. Devletin piyasaya müdahale aracı olarak bağımsız denetçileri kullanılabileceği ihtimali konjonktürel olarak yaşanabilecek bir risktir.

#### - Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Bu standart ancak meslek standartlarına uymakla sağlanabilir. Aynı zamanda denetçi denetim sürecini, planlamak, program yapmak, yeterli ve uygun kanıt toplamak, mali tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşmakla da mükelleftir. Denetçi bir yandan mesleğin gereklerini yerine getirirken bir yandan



da yapılan işin gereğine göre yoğunlaşan risk alanlarını titizlikle tetkik etmesi gerekmektedir.

#### **3.4.1.2.Çalışma Alanı Standartları**

##### **- Planlama ve Gözetim Standardı**

Yeterli sayıda ve kalitede kanıt elde etmek, denetim maliyetini makul bir seviyede tutabilmek, denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlamalara mahal vermemek, denetlenen işletmenin faaliyetlerinin yavaşlamasına engel olmak amacıyla denetçi, çalışma süresi, denetim faaliyetinin kimlerle yürütüleceği, hangi kaynaklar üzerinden denetimin gerçekleştirileceği hususlarını önceden planlamalıdır. Denetimin seyrine bağlı olarak izleyen süreçte planda revizyonlar da yapılabilir.

##### **- İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**

İç kontrolü; işletme varlıklarının korunmasını, finansal raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinliğini ve işletme personelinin yasalara, politikalara, işletmenin vizyon ve misyonuna, hedeflerine ve kurallarına uygun davranıp davranmadığını ölçen süreç olarak tanımlayabiliriz. Etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin olması bağımsız denetçi için önemli bir avantajdır. Sağlıklı bir iç kontrol sistemi uygun bir iç kontrol ortamının varlığına bağlıdır. İç kontrol ortamı hem şirket içi hem de şirket dışı etmenlerden etkilenebilen bir niteliğe sahiptir.

Denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirlemek ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile finansal tabloların hata riskinin azaltılması sayesinde, denetimin daha dar bir ortamda gerçekleştirilmesi ile süre ve maliyet avantajının sağlanmasının yanında, daha az personel ve veri ile denetim sürecinin tamamlanması sağlanabilmektedir. İyi bir iç denetim sisteminin var olmaması durumunda ise; denetim riskini artırıcı dolayısıyla da süre ve maliyetleri arttırıcı etki yapacaktır (Ertugay, 2016).

- Kanıt Toplama Standardı

İşletmenin finansal tablolarına dayanak oluşturmak amacıyla, gözlem, belge incelemesi, soru sorma, doğrulama yoluyla yeterli sayıda ve kalitede kanıt elde edilmelidir. Bu alandaki çalışmalar iç kontrol sisteminin etkin çalışmasına, denetlenenlerin niteliğine ve denetlenen müşterinin denetime olan yaklaşımına göre farklılıklar arz etmektedir.

Elde edilen kanıtlar ise iki gruba ayrılmaktadır. Birincisi muhasebe verilerinde elde edilen kanıtlar, ikincisi ise destekleyici kanıtlar. Destekleyici kanıtlara örnek verilecek olunursa; senet, sözleşme, teyit mektupları, teftiş sonucu elde edilen veriler ile denetçi tarafından elde edilen veya oluşturulan bilgilerdir.

**3.4.1.3.Raporlama Standartları**

Denetim faaliyetlerinin sonuçlarının ne şekilde raporlanması gerektiğiyle ilgili standartlardır. Amacı kullanıcıların ihtiyaç duydukları bilgilerin tam, doğru, anlaşılabilir ve yorumlanabilir bir formatta, kullanıcının sağlıklı bir değerlendirme yaparak yine sağlıklı bir karar verebilmesine imkân sağlamaktır.

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.

Bağımsız denetçi tarafından yapılan denetimin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ne ölçüde uygun olduğunu ölçen standarttır. Bağımsız denetçi bahse konu standartlardan sapmaları tespit ederek bunların önem sırasını da gözeterek, denetim raporunda yer vermeli ve ilgilileri bu sapmalara karşı uyarmalıdır.

- Tutarlılık Standardı

Bilindiği üzere işletme finansal tabloları, önceki yıllar veyahut da geçmiş birkaç yıl ile cari yılın karşılaştırması şeklinde verilir. Şirket ilke ve politikaları aynı olduğu sürece bahse konu tablolar arasında sağlıklı bir kıyaslama yapmak mümkündür. Şirket ilke ve politikalarında değişiklik zuhur etmiş ise, karşılaştırmalarda farklılıklara neden olan hususlara denetim raporunda yer

verilir. Söz konusu farklılıkların nedenleri ve finansal tablolar üzerindeki etkilerine de raporda ayrıca yer verilir.

- Tam açıklama Standardı

İşletme finansal tablolarının, kullanıcıları için doğru kararlar almalarına olanak sağlayacak şekilde yeterli, açık, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve yorumlanabilir olmaları gerekir. Finansal tabloda yer verilen verilere ilişkin açıklayıcı bilgilere parantezler ve dipnotlar aracılığıyla yer verilebilir.

Denetçinin şirket verilerinin yani denetim kanıtlarının yetersiz olduğunu düşünmesi durumunda, bunu raporunda açıkça dile getirmesi gerekmektedir. Denetçinin verilerin doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, form ve sınıflandırmalardan, parantez içi veya dipnotlarda kullanılan ibarelerin yeterli şekilde olup olmadığının tetkiki bakımından sorumluluğu vardır.

- Görüş Bildirme Standardı

Görüş bildirme bağımsız denetim sürecinin en önemli aşamalarından birini oluşturmaktadır. Yukarıda bahsedilen standartlara göre yapılan tüm denetim süreci sonucunda, varılan sonuçların ilgililerine bildirilmesidir. Görüş bildirme standartları 4 farklı şekilde karşımıza çıkabilmektedir. Bunlar; olumlu görüş, şartlı olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş olarak sayılabilir (Yereli ve Özdoğan, 2009: 51-67).

### **3.5.DENETÇİ TANIMI**

6102 sayılı TTK, anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonunu, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olarak “denetleme kurulu”na değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan bir müessese olarak “dış denetçiye” vermiştir (Arslan, 2011:73). Buna istinaden anonim şirketlerin yıllık faaliyet raporları ve mali tablolarının denetimi denetleme kurulu organı tarafından değil, bağımsız dış denetçi tarafından denetlenmesi esas alınmıştır.

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlâkî nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir (Başpınar, 2005:41).

Genel olarak denetçi, “müşterisinin finansal tablolarda sunmuş olduğu bilgileri genel kabul gören standartlara uygun olup olmadığına ilişkin görüşünü denetim raporunda açıklayan kişi veya kurumdur. Denetçi başka bir deyişle, denetlenecek bilgi ile önceden saptanmış ölçütler arasındaki uygunluk derecesini belirlemede kanıt toplar, değerlendirir ve sonuçları ilgililere aktarır” (Yıldırım, 2011:43).

### **3.6.DENETÇİ TÜRLERİ**

Denetçi türleri; bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçisi olarak üç bölüm halinde incelenebilir (Selimoğlu, 2018).

#### **3.6.1.Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçi; “Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilmiş, kurumun yayınlamış olduğu TDS kapsamında faaliyetlerini gerçekleştiren, denetim sözleşmesine bağlı olarak hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir ilişkisi olmayıp, denetimin sonucunu rapor olarak ilgili kurullara sunmakla yükümlü olan kişidir” (Bulca ve Yeşil, 2014:53).

Bağımsız denetim yönetmeliğinde belirtilen tanıma göre bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 01 / 06 / 1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek

mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişilerdir (Resmi Gazete, Sayı 28509, 26 Aralık 2012).

Bağımsız denetçi, kurum ve kuruluşlar arasında aktif rol almasından dolayı yeterli mesleki bilgi ve ahlaki değerlere sahip olması gerekmektedir. Bundan dolayı bağımsız denetçinin en önemli görevi, mali tablo bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Yeterli derecede güvenilirliği sağlayabilmesi için bağımsız denetçinin, bağımsızlık ilkesine, mesleki özen ve titizlik standardına, reklam yasağına, sır saklama, mesleğe aykırı faaliyet yasağına ve haksız rekabet yasağı gibi kurallara uyması gerekmektedir.

### **3.6.2.İç Denetçiler**

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi denir (Bozkurt, 1998:33). İç denetçinin amacı, işletme yönetimin isteği doğrultusunda yaptığı çalışmalarını ve bulgularını yönetime rapor halinde sunmaktır. İç denetçi işletme varlıklarının korunup korunmadığını, yönetimin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığını, muhasebe tarafından yapılan kayıtların güvenilirliğini, işletmede oluşabilecek hata veya hilelerin ortaya çıkarılması ve faaliyet denetimi yapmak gibi görevleri bulunmaktadır.

### **3.6.3.Kamu Denetçisi**

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilere kamu denetçisi adı verilir (Kavut vd., 2009:38). Kamu denetçileri, işletmelerin kayıt ettikleri işlemleri, vergi beyanlarını ve işletme faaliyetlerinin yönetmeliklere ve kamu yararına uygunluğunu tespit etmek için denetim yaparlar. Kamu yararı ön planda tutularak tarafsız ve objektif davranarak çalışmalarını yürütürler.

## **BÖLÜM 4. TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DENETİM**

### **4.1. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM**

İç denetim, bir örgütte finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik olarak değerlendirilmesine ilişkin bir süreçtir (Uzay, 1999: 35,36). İç denetimin bir başka tanımında ise; “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amacına ulaşmasına yardımcı olur” şeklinde açıklanmıştır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 7).

Türkiye’de ise iç denetim algı ve tanımlaması biraz farklılık arz etmektedir. İç denetim daha çok şirket amaç, vizyon ve prensiplerine uygun şekilde işletme birimlerinin çalışıp çalışmadıkları, oluşturulan finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadıkları, işletmenin risk değerlendirmesi ve performansının ölçülmesi hususlarında şirket yönetim kuruluna bağlı ve bağımlı olarak faaliyet gösteren ve ulaştığı sonuçları belli standartlar dahilinde raporlayarak şirket yönetimine sunmak yoluyla sağlıklı karar verilmesine yardımcı olan birim olarak algılanmaktadır.

Etkin bir iç denetim sistemi işletmedeki hata ve hilelerin hızlı bir şekilde tespitine imkân sağlar. Bu da doğal olarak iç denetim sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını tetkik edecek bir mekanizmanın olmasına bağlıdır. 1970’li yıllara kadar bağımsız denetçinin iç denetim sistemini tanımada ve değerlendirmesinde bir sorumluluğu olmazken, bu sorumluluğun tanımlanmasında 1972 yıllarında başlanan çalışmalar 1988 yılında nihayete ermiştir. Bu çalışmada; ilk olarak bağımsız denetçi, şirketin iç denetim sistemini anlamaya çalışmalı, bu amaçla uygulayacağı testlerin zamanını, kapsamını ve yapısını belirlemeli, ikinci olarak denetim planlamasında kullanılmak üzere iç denetim sistemini kavramalı, son olarak ise iç denetim odaklı denetim

anlayışından ziyade iç denetim sistemini denetim sürecini kolaylaştırıcı önemli bir unsur olarak görmek, hususlarında yoğunlaşması gerektiğinden bahsedilmektedir. (Carmichael ve Willingham, 1989: 149).

Türkiye’de iç denetime duyulan ihtiyaç ise iki temele dayanmaktadır. Bunlardan birincisi yukarıda sayılan görevleri icra etmek için dışarıdan denetçi ile anlaşmak fazlaca bir maliyeti üstlenmeyi gerektirmesi, ikincisi ise şirket dışından yapılan denetimlerde yöneticileri tatmin edecek sonuçların ortaya konulamamış olmasıdır. İç kontrol sisteminin şirkette devamlılık arz etmesi ve böylelikle de kurumsal hafızanın elde edilmesinde, şirket faaliyetlerinde uzmanlaşma ile risk alanlarının daha kolay tespit edilmesine imkân tanınması, sürekli bir denetim yapılıyor olmasının çalışanlar üzerinde oluşturacağı psikolojik etki ile sistematik hata yapılmasının önlenmesi gibi iç denetimin faydaları vardır. Ancak bunun yanında aynı ortamda bulunmaktan dolayı yakınlık riski, karar alıcıların objektif ilkelerden sapmalara yönelik baskısından kaynaklanan riskleri vb. durumlar da iç denetim birimlerinin karşılaşması olası risklerindedir (Sağlar ve Tuan, 2009: 344).

#### **4.2. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DIŞ DENETİM**

Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe ve denetim uygulamalarına devrim niteliğinde yasal düzenlemeler getirilmiştir. TTK ile bağımsız denetime ilişkin yenilikler getiren başlıca düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

- 6102 sayılı TTK,
- 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname,
- 6335 sayılı Kanun ile TTK’da yapılan düzenlemeler,
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”,
- Bakanlar Kurulu’nca yayımlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararlar”

Bu düzenlemeler ile işletmeler, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) hükümlerine uygun finansal tablolar düzenlemek ve Uluslararası Denetim Standartları'na (UDS) göre işletmelerini bağımsız denetimden geçirmek zorundadırlar. Böylece TTK ile artık şirketler vergisel yükümlülüklerini yerine getirme saikiyle muhasebe, finansal tablo ve defter tutulmaktan ziyade, muhasebenin temel işlevi olan işletme ilgililerine (yatırımcı, hissedar, devlet vb.) işletmenin finansal durumu hakkında uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmaktadır (Uluslan, vd. 2012: 14).

### **4.3. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KAMU DENETİMİ**

6102 sayılı TTK'nın ticaret şirketleri ile ilgili ikinci kitabı 521 maddeden meydana gelmektedir. Bu kitabın 210 maddesi ilk defa düzenlenmiştir. İlk defa düzenlenen bu maddelerin şirket türlerine göre dağılımı ise; kollektif şirket ile ilgili olarak 4, limited şirket ile ilgili olarak 30 ve son olarak anonim şirketle ilgili olarak 100 madde şeklindedir. Bahsedilen ilk defa düzenlemeye konu kanun maddeleri haricindekiler ise 6762 sayılı kanunda yer aldığı şekliyle veya bahsedilen maddelerin yalın dilleriyle ve/veya özgün şekliyle kanunda yer verilmiştir. Şirket topluluğu, TTK ile ilk defa ayrıntılı şekilde düzenlenerek yasal zemine oluşturulmuştur. Bunlarla birlikte Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın ticaret şirketleri üzerindeki düzenleyici ve denetleyici yetkisi de yasada ayrı bir bölümde derç edilmiştir (Ercan, 2012: 15-16).

#### **4.3.1. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Denetimi**

Başlangıç olarak; TTK ile Bakanlığın denetim yetkisinin genişlediğini söyleyebiliriz. Bu denetimler kısaca açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

##### **- Kuruluş Safhasında Denetim**

Bilindiği üzere anonim şirketler dışındaki ticaret şirketlerinin kuruluşu izne tabi değildir. TTK'da anonim şirketlerin de bu normatif sistem içerisinde yer aldığından bahsetmek mümkündür ancak kanun özel önemi sebebiyle bazı niteliklere sahip olan anonim ortaklıklar için kuruluş esnasında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan (GTB) izin alınmasını öngörülmüştür. Aynı zamanda bu



şirketlerin ana sözleşme değişiklikleri de Bakanlık iznine tabi tutulmuştur. Gerek kuruluş gerekse ana sözleşme değişikliğinde Bakanlığın denetim yetkisi kanunun emredici hükümleri ile sınırlandırılmıştır.

#### - Kuruluş Sürecindeki Kanuna Aykırılığın Denetimi

Kuruluş esnasında, şirket alacaklılarının veya pay sahiplerinin menfaatlerini tehlikeye düşürecek şekilde kanuna ve ana sözleşmeye aykırılıkları tespit edilenler hakkında, tescilden itibaren 3 aylık hak düşürücü süreyle sınırlı olmak üzere ilgililerin talebi üzerine mahkeme kararı ile şirketin kurulmamış sayılmasına karar verilebilir. Bu geriye yönelik etkileri olan bir karardır. Şirketin kurulmamış sayılması kararı o ana kadar yapılan iş ve işlemlerin iptal olmasına sebep olacaktır. Ancak bu süreçte hak sahiplerinin menfaatleri korunacaktır. Kanunun emredici hükümlerine aykırılık kavramından ise TTK, Medeni Kanun, Borçlar Kanunu veya diğer kanunlarda yer verilen emredici hükümlerin anlaşılması gerekmektedir.

TTK ile anonim şirketlerin feshinin zorlaştırıldığını söylemek mümkündür. Örnek verilecek olunursa; Kanun yukarıda bahsedilen hak düşürücü süreyi kısıtlı tutmuş ve bu süre içerisinde yalnızca ilgililerin fesih davası açabilmelerine imkân sağlamıştır. Dolayısıyla anonim şirket kuruluşunun kanuna ve ana sözleşmeye aykırı şekilde yapılması fesih davası için tek başına yeterli olmamakta, ilgilileri zarara uğratacak şekilde, önemli nitelikte sayılabilecek aykırılıklarla ve ancak ilgililerin talebi üzerine bu davanın açılması gerekmektedir. Burada ilgilerden kasıt ise, yönetim kurulu, GTB, alacaklılar ve pay sahipleridir.

Fesih davası şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesinde açılır. Mahkeme pay sahipleri, alacaklılar ve kamunun menfaati açısından gerekli tedbirleri alır. Bu tedbirlerden biri de yargı süreci devam ederken herhangi bir hak kaybına uğranmaması için şirkete kayyım atanmasıdır. Mahkeme duruma göre eksikliklerin tamamlanması noktasında şirkete süre de verebilir.

## - Ticaret Şirketlerinin İşlem ve Faaliyetlerinin Denetimi

GTB ticaret şirketlerinin her türlü iş ve işlemlerini Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik kapsamında denetleyebilir. Yönetmeliğe göre Bakanlık re'sen veya ortakların, pay sahiplerinin, yönetim kademesinde olanların şikâyet ve ihbarı üzerine şirketin tüm iş ve işlemlerini denetleyebilir. Sigortacılık, bankacılık, finansal kiralama şirketleri gibi diğer kamu kuruluşları tarafından mevzuatı oluşturulan ve denetlenen şirketlerin denetimini aynı zamanda GTB de yapabilmektedir. Bu anlamda GTB'nin denetim yetkisi genişletilmiştir. Bakanlık denetimine konu olacak ticaret şirketlerinin işlemlerini şu şekilde sayabiliriz: Kuruluş işlemleri, ticaret siciline tescil ve ilan işlemleri, ticaret unvanına ve işletme adına ilişkin işlemler, ticari defterlere ilişkin işlemler, birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemleri, şirket topluluğuna, bağlı şirket ve hâkim şirkete ilişkin işlemler, genel kurulun çağrılmasına, toplanmasına, karar almasına görevlerine ve yetkilerine ilişkin işlemler, yönetim organının oluşumuna, toplanmasına, karar almasına, sorumluluğuna, görev ve yetkilerine yönelik işlemler, denetçinin seçimine ilişkin işlemler, şirket sözleşmesinin değişmesine yönelik işlemler, pay ve sermaye koyma borcuna ilişkin işlemler, menkul kıymet işlemleri, sermayenin artırılması, azaltılması ve tamamlanması işlemleri, finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler, kâr, kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler, elektronik ve bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin işlemler, sona erme ve tasfiyeye yönelik işlemler, kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici uygulamalara yönelik işlemlerdir.

Bakanlığın yukarıda yer verilen denetimlerle ilgili olarak amacı ise; ticaret şirketlerinin kuruluştan, tasfiyesine kadar olan tüm süreçte şirket iş ve işlemlerinin kanuna ve çıkarılmış düzenleyici işlemlere uygun olup olmadığının denetlenmesi, bu konularda bakanlık talimatları ile yol gösterici olunması, çelişkili hususlarla ilgili olarak rehberlik edilmesi, suç unsuru taşıyan hususları Cumhuriyet Savcılıklarına iletilmesi, mali, sigorta vb. karşılaşılan aykırılıkları ilgili kurumlara bildirilmesi, şirket yönetici ve yetkililerinin hukuki sorumluluk

hallerinin genel kurulda görüşülmesini sağlayarak kişilerin hukuki sorumluluk davası açmalarına imkân tanınması olarak sayılabilir.

Bakanlık Müfettişleri tarafından gerçekleştirilecek bu denetimlerde tarafsızlık, eşitlik, dürüstlük, gizlilik ve mesleki özen ilkeleri mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır.

Söz konusu denetimlerde Bakanlık Müfettişlerinin denetim sonucu düzenleyeceği rapor doğrultusunda, kamu düzenine, işletme konusuna aykırılıklar, muvazaalı işlemlerde bulunulması vb. hususlarda şirket aleyhine fesih davası açabilecektir. Bu dava söz konusu aykırılığı öğrenmeden itibaren 1 yıl içinde açılmalıdır. Öğrenilmeden kasıt ise burada denetim sonucunun Bakanlıkça onaylanmasıdır.

Yapılan denetimler esnasında ticari sır olmalarına bakılmaksızın Müfettişlere her türlü bilgi ve belge de verilmek zorundadır. Müfettiş ayrıca çapraz denetim de denilen dışarıdan teyit yöntemlerini kullanmak suretiyle de incelemesini sürdürebilir. Bu hususta da yine bilgi ve belge örneklerinin verilmesi zorunludur. Bu husus 6102 sayılı kanunun 210'uncu maddesine istinaden çıkarılan Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin 11'inci maddesinde kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamuya yararlı dernekler, noterler, bankalar, sigorta şirketleri ile diğer gerçek ve tüzel kişilerin, denetimin gereği olarak, denetim elemanı tarafından istenilen bilgileri, belgeleri, kayıtları ve raporları gerek elektronik ortamda gerekse de yazılı olarak vermekle ve gerekli yardımı sağlamakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Aynı kanun suçlar ve cezalarla ilgili 562/4'üncü maddesinde de; "Bu Kanun hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, 210'uncu maddenin birinci fıkrasına göre denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı" hüküm altına

alınmıştır. Bahse konu hükümden de anlaşılacağı üzere; karşıt inceleme yapılırken muhatap firmanın istenen belgelerle ilgili olarak konunun, tarafların ve amacın ilgisiz olduğu yönündeki savı ceza maddelerinin işletilmesine engel olmayacaktır.

Bakanlığın fesih talebinde bulunma yetkisine değinmek gerekirse; kanunlarda açıkça rastlanılan ancak içeriği tam olarak doldurulmamış bir kavram olarak “kamu düzenine aykırılık” bir fesih sebebi olarak sayılmıştır. Önceki TTK’da “kanuna ve esas sözleşme hükümlerine aykırılık” hükmünün mevcut TTK’da işletme konusuna aykırı işlemler, hazırlıklar, muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunmak” şeklinde değiştirildiği görülmektedir. Madde hükmünde yer verilen işletme konusuna aykırılığın yeni kanunda Ultra Vires ilkesinin kaldırılması ile çelişkiler barındıracağı açıktır. Söz konusu hüküm hakkında her iş, işlem ve işletme için farklılıkları göz önünde bulundurarak karar verme yetkisi mahkemelerin takdirine bırakılmıştır.

- 6102 sayılı TTK’nın 397’nci Maddesinin 5’inci Fıkrasında Yer Verilen Denetim

TTK’nın 397’inci maddesine 6455 sayılı kanun ile ekleme yapılmak suretiyle; aynı maddenin 4’üncü fıkrası kapsamında olan ve Bakanlar kurulu kararı ile kıstasları belirlenen anonim şirketlerin dışında yer alan anonim şirketler ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında kanuna tabi olan kuruluşlar ile bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının GTB’nin hazırlayacağı ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmeliğe göre denetimini yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve denetim raporunun genel kurula sunulmasına ilişkin hususların belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Maddenin 6’ıncı fıkrasıyla da 4’üncü fıkradaki bağımsız denetime tabi olan şirketlere benzer şekilde; denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde sayılacağı belirtilmiştir. Bunlarla birlikte kanunun limited şirketlerle ilgili düzenlemelerin olduğu 635’inci maddesinde; Kanunun

397'nci maddesinin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan, anonim şirketin denetçiye denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanacağı hükmü ile limited şirketler 397'inci maddenin 5 ve 6'ıncı fıkraları hükümlerinden ayrı tutulmuştur. Bir başka deyişle GTB tarafından hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafında çıkarılacak yönetmelik hükümleri limited şirketleri kapsamamaktadır.

Bunlarla birlikte diğer bir sermaye şirketi olan paylı komandit şirketlerde ise kanun ayrıca bir kısıtlamaya gitmemiştir. Dolayısıyla da genel hükümler çerçevesine anonim şirketlerin tabi olduğu denetim ve bağımsız denetim hükümleri bu kuruluşlar için de uygulanabilecektir.

6455 sayılı kanun 28.03.2013 tarihinde kabul edilmiştir. Kanunda geçiş için ayrı bir yürürlük hükmü düzenlenmemiştir. Dolayısıyla da kanunda yer verilen hükümler çerçevesinde kapsam dâhilindeki anonim şirketlerin, kooperatiflerin ve üst birliklerin 2013 yılı raporlarının bu kanun hükmünce denetime tabi olması gerekmektedir. Ancak kanun kapsamında hazırlanması öngörülen yönetmelik yürürlüğe girememiştir. Dolayısıyla da kanunun uygulanması gecikmektedir.

TTK'da anonim şirketlerin denetimi "denetleme" başlığı altında 397-406'ıncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. 397'inci maddenin 5'inci fıkrasında yer verilen denetimin bağımsız denetim faaliyetleri ile benzer özellikler taşıyor olması bu fıkra hükmünce denetim vasfı verilecek kişilerin de bağımsız denetçilerden oluşacağı kanaatini güçlendirmektedir. İlgili fıkrada farklı olarak Uluslararası Denetim Standartlarına değinilmemiş olması, bu denetimin yapılması ile ilgili çıkacak olan yönetmelikte daha dar bir denetim tanımı ve kapsamı dâhilinde gerçekleştirileceğinin sinyalini vermektedir. Ayrıca bağımsız denetçilerin (veya bağımsız denetim kuruluşlarının) atanması ve denetim standartlarının oluşturulmasında çatı kuruluş olan KGK'dan ayrı bir yönetim ve denetim biçiminin de öngörülebileceğinden benimsetmek yanlış olmayacaktır.

Bağımsız denetimin tek çatı altında ve tüm sermaye şirketlerini kapsayacak şekilde bir mevzuat dâhilinde gerçekleştirilmesini amaçlayan 6102

sayılı TTK'nın ilk halinden kapsamlı değişikliklerle vazgeçilmesi/ertelenmesi hususunda belki de en önemli eleştirilerden birini kanunun oluşturmasında (ilk yayımlanan halinin) öncü rol üstlenmiş olan Ünal Tekinalp yapmıştır. Tekinalp mevcut (değişikliklere uğramış hali) Kanun içerisinde KGK ve Gümrük Ticaret Bakanlığı'nın gözetimi altında ikili denetim sistemi oluşturulduğu, 397'inci maddenin 4'üncü ve 5'inci fıkralarında ayrı ayrı düzenlenen denetimin doğası gereği aynı yapı ve işleve sahip olduğu, KGK tarafından 2016 yılı Kasım ayı itibariyle 121.053 adet anonim şirketten yaklaşık 7.000 adedinin denetlenip diğer kahir ekseriyetinin denetim dışı bırakılmasının radikal bir karar olduğu yönünde eleştiriler getirmiştir. Ayrıca Tekinalp, Türkiye'nin G-20 ülkeleri arasında yer almasına rağmen sermaye şirketlerinin yapılarının oluşturulmasında çok önemli bir yere sahip olan bağımsız denetçiliğin bu kuruluşların gerek kurumsal yapısı ve sermaye çekmesi açısından, gerekse kredibilite ve pay sahiplerinin güvencede olmaları açısından küreselleşen dünya düzeninde olmazsa olmaz bir unsur haline geldiğinden bahsetmekle mevcut halde kanunun ne şekilde daraltıldığını gözler önüne sermektedir. Kanunla sermaye şirketlerinin tamamının bağımsız denetime tabi olmaması ve bir geçiş aşaması öngörülmesinin nedeni olarak gösterilen argümanlardan biri yeterli meslek mensubu sayısının olmaması olarak gösterilmektedir. Ancak 2018 yılı Aralık ayı itibariyle Türkiye'de 14.782 adet SMMM ve 3.030 adet de YMM vardır. Bu sayılar yeterli kalifiye personel olmadığı yönündeki argümanı temelsiz kılmaktadır. Basel standartları ile kredilendirme şartlarının belirlendiği küreselleşmiş dünyada finansal tabloları denetlenmeyen bir sermaye şirketine kredi verilmesi ihtimali son derece düşüktür. Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları yerine yalnızca vergi toplamak gayesi ile oluşturulan ve bu uluslararası standartlar yerine vergi mevzuatı doğrultusunda oluşturulan finansal tablolarla kuruluşların sağlıklı bir işleyişe sahip olmalarını beklemek sürdürülebilir bir yaklaşım değildir (Özkorkut, 2013: 299-303).

Kanunun 397'inci maddesinin 5'inci fıkrasında yer verilen yönetmeliğin hali hazırda yürürlüğe girmemesinden oluşan denetim boşluğu hakkında bilgi verilecek olunursa; anonim şirketlerde şirket genel kurulunun devredemeyeceği yetkileri arasında “denetçi seçimi” yer almaktadır. Bir görüşe göre; Bakanlar

Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi tutulanlar haricindeki anonim şirketlerde şirket genel kurulunca KGK tarafından görevlendirilen bağımsız denetçilerin bu şirketlerde denetim faaliyetini yürütemeyeceği şeklindedir. Bu görüşe sahip olanların dayandığı temel nokta Kanunda aynı maddede düzenlenmiş olsa da ayrı fıkra ile Bakanlar Kurulu ile KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilerden ayrı olarak bu kuruluşların (kapsam dışı anonim şirketler) denetiminin ele alındığı, 660 sayılı KHK ile düzenlenmek yerine bunların GTB'nin hazırlayacağı ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenmesinde ayırt edici bir husus olarak ele alınması gerektiği kanaatindedirler. İkinci görüşü savunanlar ise KGK tarafından görevlendirilen bağımsız denetçilerin 397/5 kapsamındaki anonim şirketlerin de denetimini yapabileceğini düşünmektedirler. Bu görüşe sahip olanlar, ortakların şirket hakkında bilgi edinme ve inceleme haklarının kesintisiz şekilde var olması gerektiğini, 397/5'in denetim faaliyetlerini engelleyici şekilde dar yorumlanmaması gerektiği, çıkarılması öngörülen yönetmeliğin yürürlük kazanması beklenmeksizin şirket denetimlerinin yaptırılabilmesi ve dolayısıyla da KGK tarafında yetkilendirilen bağımsız denetçiler eliyle bu denetimin yaptırılabilmesini savunmuşlardır. Elbette bu tartışmalara nihai noktayı koyacak olan durum bahse konu yönetmeliğin yayımlanmasıdır. Şirket genel kurulunca denetçi atanabiliyor olursa da, kanunun lafzi, ruhu ve çıkış amacı göz önünde bulundurulduğunda bu denetçinin bağımsız denetçilerin yetkilendirilme şartlarına haiz olmalarını beklemek yanlış olmayacaktır. Bu şartlara haiz olmayan birinin seçilmesi genel kurul kararlarının hukuken tartışmalı duruma getirebilecektir. 397/5 kapsamındaki anonim şirketlerin genel kurullarında bağımsız denetçi seçilmesi hususu tartışmalı olsa da; kurumsal bir yönetim anlayışının benimsenmesi ve ortakların sağlıklı şekilde şirket hakkında bilgi sahibi olabilmesi amacıyla şirket yönetim kurulu kararı ile şirket finansal tablolarının belli bir yeterlilik düzeyinin üzerinde oldukları karine olarak kabul edilen SMMM ve/veya YMM'lerce denetletilmesi sonucunda oluşturulacak raporlarla genel kurulun ve ortakların bilgilendirilmesinin mevcut aşamada uygun olacağı düşünülmektedir. Bu konuda genel kurulun denetçi ataması değil de yönetim kurulunun finansal tabloların işin uzmanı meslek mensuplarının tetkikinden

geçirdikten sonra genel kurulun bilgisine sunulması hususunda tavsiye kararı almasının daha uygun olacağı değerlendirilmektedir. Bu sayede denetçinin ticaret siciline tescili zorunluluğu gerekmeyeceği gibi, genel kurulun bu kararı iptali de mevzu bahis olmayacaktır (Arslan, 2016: 135-139).

#### **4.3.2.Üst Kurulların Denetimi**

Türkiye’de piyasaların sağlıklı işlemesi, tüketicilerin haklarının korunması, rekabet şartlarının adil bir şekilde düzenlenmesi gibi kamu yararını ilgilendiren konularda denetim, gözetim ve düzenleme yapmaya yetkili üst kurullar vardır. Bu kurullardan biri Rekabet Kurulu’dur. Kurula rekabet şartlarını tesis etmek, kanun kapsamında yapılan ihlallerde gerekli müeyyideleri uygulamak ve tedbirleri almak yetkisi verilmiştir. Bu amaçla kurula ve kurul bünyesinde denetim yetkisine sahip uzmanlara kanunla geniş yetkiler tanınmıştır. Kanunla kurula, tüm kamu kurum ve kuruluşlarından, teşebbüs ve teşebbüs birliklerinde merkez, şube ve depolar da dâhil olmak üzere gizli olup olmadığına bakılmaksızın her türlü bilgi ve belgeyi istemeyi, ayniyatı saymalarına ve inceleme yapmalarına müsaade edilmesi gibi birçok yetkiler verilmiştir.

Bankacılık Kanunu ile düzenleme ve denetim yetkisine sahip bir diğer kurum ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’dur. Kurum banka statüsüne sahip kuruluşların, her türlü finansal ve mali tablolarını incelemeye, iç denetim sisteminin sağlıklı çalışıp çalışmadığı, varlıklarını, alacaklarını, öz kaynaklarını, borçlarını, kar ve zarar hesaplarını, yükümlülüklerini, taahhütlerini incelemeye, gerekirse bu kapsamda bağımsız denetim şirketlerine incelettirmeye yetkilidir. Yapılan denetimler sonucunda Kurum gerekli tedbirleri almaya ve cezai müeyyideler uygulamaya da kâdirdir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun denetiminden bahsedilecek olunursa; 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile ihdas edilen bu kuruma, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, gerekli güveni tesis etmek, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız



denetçilerin yetiştirilme ve yetki almaları sürecini yönetmek, bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler hakkında tedbirleri almak ve gerektiğinde müeyyideler uygulamak ayrıca meslekle ilgili olarak etik ilkeleri belirlemek yetkileri verilmiştir.

Kurul, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim yapan bağımsız denetim kuruluşlarını asgari 3 yılda bir, bunların dışında kalanları ise asgari 6 yılda bir denetlemekle görevlidir. Bunlarla birlikte; ihbar ve şikâyetlerde ise kurum gerek görüldüğü her an inceleme yapma yetkisine de sahiptir. Kurula bağımsız denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerin her türlü iş ve işlemlerini incelemeye, yazılan raporlar ve hazırlanan belgeler üzerinde inceleme yapmaya, bu denetimle ilgili olarak izahat istemeye, gerektiğinde tutanaklar hazırlatıp imzalatırmaya yetkilidir. Muhatapların sır kapsamında olduğu beyanıyla bu tür bilgi ve belgeleri ibraz etmekten kaçınamayacakları da mevzuatla düzenlenmiştir.

Kurumun yaptığı inceleme sonucunda gerekli tedbirlerin alınması yönünde bağımsız denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere verilecek talimatlara uyma zorunlulukları vardır. Kurumca verilen talimatlara uymamaktan ve yasayla belirtilen aykırı durumlara muhalefetten bu kişilere uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali gibi müeyyideler uygulanabilecektir (Topçuoğlu, 2012: 46-59).

#### **4.4.SERMAYE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM**

Bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, bağımsız denetimin yapılmasını etkileyen unsurlara ilişkin bilgilere ve kavramla ilgili tanımlamalara aşağıda yer verilmiştir.

##### **4.4.1. Şirketlerde Bağımsız Denetimin Gelişimi**

Bağımsız denetim standartlarının oluşturulması ile ilgili ilk girişim Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında yayımlanmış olan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak kabul edilmektedir. Bu standartlar daha sonra birçok ülke tarafından benimsenmiş ve kendi ülkelerindeki işletmelerde kullanılmak üzere yasal altyapıya kavuşturulmuştur (Arens ve Loebbecke, 2000: 29). Daha sonra bu standartlar geliştirilmiş 1970 ve 1980’li

yıllardaki önemli katkılarla bağımsız denetimin altyapısı oluşmuştur. 2000’li yıllarda Amerika’da yaşanan skandalların ardından SOX yasası ile önemli değişikliklere uğramış ve kurumsal temelleri güçlendirilmiştir.

Türkiye’de ise 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bağımsız denetçilik yasal bir altyapıya kavuşmuştur (Akdoğan, vd. 2016: 12). Kamu sektöründe Sermaye Piyasası Kurumu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yaptıkları çalışmalarla ve hazırladıkları mevzuatla bağımsız denetçiliğin altyapısının oluşturulması aşamalarında belirleyici kurumlar olmuşlardır.

#### **4.4.2. Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü**

Bağımsız denetim ihtiyacıyla da paralel olarak özellikle de pay sahiplerinin şirket yönetiminden yeterli, doğru ve zamanında bilgi almalarının sağlanması, aynı zamanda denetimin etkinliğinin arttırılabilmesi amacıyla ortakların temsilcisi durumunda olan denetim komitesinin oluşmasını elzem kılmaktadır.

Denetim komitesi, aslen denetçi seçiminde şirket yönetiminde aldığı öncü tutum ayrıca bağımsız denetçi ile şirket yönetiminin sıkı ilişkide olmalarından kaynaklı bazı menfaat ilişkilerinin oluşmasını engellemek ve yönetime bağlı iç denetim sisteminin de daha tarafsız işlemlerini temin etmek amacıyla tesis edilmiş bir idari komitedir. Pay sahiplerinin bu bahsedilen çekinceli hususları bilmesi ve bunlar hakkında önlemler alabilmesi uygulamada çok zor görünmektedir. Bu gibi durumlarda denetim komitesinin şirketin finansal raporlama ve denetim süreçlerindeki önemi daha da artmaktadır.

SPK tebliğine göre denetim komitesi; ortaklık muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin ölçülmesi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmesi ile bağımsız denetim sürecinin başlatılması

ve bağımsız denetim faaliyetleri esnasında yapılan çalışmaların gözetiminden sorumlu komite olarak tanımlanmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) bu yüzyılın başlarında yaşanan denetim skandallarının ardından yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanunu (SOX)'nun temel amaçlarından biri, pay sahipleri ve yatırımcılara doğru, zamanında, anlaşılabilir ve yorumlanabilir finansal bilgi temin edilmesi yoluyla bu kişilerin doğru kararlar verebilmelerinin sağlanmasıdır. Ayrıca kuruluş bünyesinde daha çok yönetime bağlı çalışan iç kontrol sisteminin yönetimden bağımsız şekilde hareket etmesi ve hazırlanan bilgilerin denetim komitesine de sunulması ile sistemin gözetim altında tutulmasıdır.

Yaşanan skandallar ve açığa çıkan başarısızlıklar, şirket taraflarına düzenli olarak güvenilebilir finansal bilgiler sağlamayı amaçlayan kurumsal yönetim sistemindeki zaafı ortaya çıkarmıştır. SOX yasası ile birlikte denetçi, denetim kurulu ve şirket çalışanlarının yanında finansal tablo hazırlamakla görevlendirilmiş diğer ilgili kişilerin de konuyla ilgili görev ve sorumlulukları yeniden tanımlanmıştır (Stephen vd, 2007: 82).

SOX denetim komitesine yetki ve sorumluluklar vermektedir. SOX'a göre bağımsız denetçiler müşteri işletmeyle ilgili olarak hazırladıkları her türlü finansal bilgileri, önemli muhasebe politikalarını ve uygulama sonuçlarını denetim komitesine de sunmak zorundadırlar.

SOX denetim komitesini; denetçi seçimi, atanması, ücretinin belirlenmesi hususunda sorumlu tutmakla kurumsal yönetim anlayışına önemli bir katkı sağlamıştır.

Denetçi raporlarının denetim komitesine sunulması bağımsız denetçinin mesleğini bağımsızlık ilkesi doğrultusunda yapmasını kolaylaştıracak ayrıca kurum bünyesinde denetim komitesinin yerini ve etkinliğini güçlendirecektir. Denetim komitesi ayrıca kendisine gelen şikâyetleri inceleyebilecek, ayrıca yönetimden gizli olarak da bağımsız denetçinin dikkatine sunabilecektir.

SOX ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin müşterileri ile çeşitli menfaat ilişkilerine girmeleri, bu yolla denetimin gölgelemesi ve/veya yapılan hata ve yanlışların göz ardı edilmesi tehlikesine karşılık bağımsız denetçilerin müşterileri şirket ile bazı faaliyetlere girişilmesini yasaklamıştır. Bunlara bakıldığında; defter tutmak, finansal tablo ve muhasebe kayıtları, finansal bilgi sisteminin oluşturulması ve işletilmesi, ekspertiz ve değerlendirme hizmetleri, sigorta ile ilgili hizmetler, iç denetim sisteminin kurulması ve işletilmesi, menkul kıymet alım satımı, yatırım danışmanlığı, resmi hizmetler vb. olarak sayılmaktadır. SPK tebliğinde de yine bunlara benzer ve/veya aynı doğrultuda hükümlere yer verildiği görülmektedir.

Yapılan ampirik çalışma sonucunda; denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetime katkısının artırılması aşağıdaki hususlar hakkında denetim komitesinin etkinliğine bağlı kılınmıştır.

- Görev yaptığı şirket hakkında yeterince bilgi sahibi olması,
- Komite üyeleri bu konuda uzman ve çalışkan olmalı,
- Bağımsız olmalı,
- Komite üyeleri ile bağımsız denetçi arasında yakın ilişki olmalı,
- Komite, bağımsız denetim firmasından alınacak hizmetler noktasında daha belirleyici olmasıdır (Kandemir ve Akbulut, 2013: 37-55).

#### **4.4.3. İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı**

Kurumsal yönetimle ilgili çalışmalar 1970'li yıllardan itibaren ABD'de başlamış ve diğer gelişmiş ülkelerde 1990'lı yıllardan sonra hız kazanmıştır. Gelişmekte olan ülkelerde ise 2000'li yıllardan sonra benzer çalışmaların olduğunu görmekteyiz.

Teorik olarak kurumsal yönetimin etkin bir şekilde işleyebilmesi için 3 mekanizmaya ihtiyaç vardır. Bunlar; iç kontrol sistemi, yönetim kurulu ve denetim komitesidir.

SPK'nın kurumsal yönetimle ilgili düzenlemeleri, 2003 yılında yayımlanan "Kurumsal Yönetim İlkeleri" ile oluşmuştur. 2005 yılında tekrar revize edilen bu ilkelerle hedeflenen sonuçları şu şekilde sayabiliriz.

- Pay sahiplerin haklarının güçlendirilmesi,
- Şeffaflığın artırılması,
- Muhasebedeki eksikliklerin giderilmesi,
- Yaptırımların ve yaptırım uygulamalarının geliştirilmesi,
- Yönetim kurulunun bağımsızlığının ve sorumluluğunun artırılması,
- Rekabetin teşvik edilmesi,
- Haksız kazancın engellenmesi.

SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliği'nde kurumsal yönetimin 4 ayağı olarak, pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu olarak sayılmıştır. SPK düzenlemeleri doğrultusunda halka açık olan veya sayılan şirketlerin "Kurumsal Yönetim Uyum Raporu" hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır.

Borsa İstanbul (BİST) 100 endekinde yer alan şirketler üzerinde yapılan ampirik çalışmada; yönetim kurulunun bağımsız üyeleri, kurumsal yatırımcılar ve icrada görevli olmayan yönetim kurulu üyelerinin şirket sermayesindeki payı ile denetim kalitesi arasında bağlantının olduğu ortaya çıkarılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda denetim kalitesi üzerindeki en önemli etkiyi, kurumsal yönetim uygulamaları içinde yönetim kurulu ve kurumsal yatırımcıların varlığının oluşturduğu anlaşılmaktadır. Bundan sonraki etmenler önem sırasına göre, şirketin büyüklüğü ve kurumsal hafızası olarak sayabiliriz (Terzi, vd. 2014: 192-204).

#### **4.4.4. Kurumsal Yapı İle Bağımsız Denetçilik İlişkisi**

Yatırımcıların, yatırım kararlarını doğru bir şekilde verebilmeleri için, yatırım yapılacak firmalar hakkında doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir,

şeffaf ve kolayca erişebilecekleri kaynaklara sahip olabilmeleri gerekmektedir. Firmaların yönetsel ve finansal performansları yatırım kararı verecekler için bilhassa önemlidir. Söz konusu hususta bağımsız denetim ve bu denetim sonucu oluşacak görüşlerin yatırımcılar için çok önemli bir yer tutacağı aşikârdır. Nalan Akdoğan'ın bağımsız denetçilerin görüşlerinin Borsa İstanbul'da yer verilen Pazarlar arasındaki ilişkileri inceleyen çalışmasında (Akdoğan, 2016: 12-21); Kurumsal Yönetim Endeksine dâhil olan firmaların Ulusal Pazar ve Gözaltı Pazarında yer verilen şirketlere kıyasen daha fazla olumlu görüş aldıkları tespitine yer verilmiştir. Yapılan çalışmaya göre, olumlu görüş haricinde görüşle karşı karşıya kalan firmaların olumlu görüş alanlara oranla denetçi değiştirme eğilimlerinin çok fazla olduğuna, buradan da verilen görüşün denetçi değişiminde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmada ayrıca 2014 yılı için 93 bağımsız denetim şirketinden 4 büyük olan [Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. (KPMG), Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.'nin (Ernst & Young), Başaran Nas Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. (PricewaterhouseCoopers) ve DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.'nin (Deloitte Touche Tohmatsu)] bağımsız denetim şirketinin Ulusal Pazar ve Kurumsal Yönetim Endeksine dahil olan şirketlerde olan Pazar paylarının Gözaltı pazarlarına kıyasen daha fazla olduğu belirtilerek (Akdoğan vd. 2016: 18-21) bağımsız denetim piyasasında oligopol bir yapının oluşmasına yönelik eğilimin bulunduğu, var olan veya kurulması muhtemel diğer bağımsız denetim şirketlerinin Kurumsal Yönetim Endeksinde ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler haricinde, nispeten küçük olan firmalarla sınırlandırıldığı bir ortamın oluştuğu tespitlerine yer verilmiştir.

#### **4.4.5. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim**

Önceki TTK'da şirketlerin kendi ortakları arasından atadıkları veya şirket yönetimi ile yakın ilişki içerisinde bulunan kişilere yaptırılan denetim faaliyetinin (denetim kurulunun faaliyeti) şirket ortaklarına, devlete, finans kuruluşlarına ve diğer menfaat çevrelerine güven vermediği bilinen bir gerçektir. Mevcut TTK'da yer verilen “dürüst resim ilkesi” çerçevesinde geliştirilen bağımsız denetimin,

hazırlanan finansal tabloların denetim standartları çerçevesinde yapılmasıyla, başta pay sahipleri olmak üzere şirket ilgililerinin açık, anlaşılabilir ve yorumlanabilir denetim sonuçlarına ulaşabilmelerine olanak sağlanmaktadır. Küreselleşmenin sonucu olarak ortaya çıkan yabancı sermayeli şirketlerin sayısının artması, yabancılara yönelik olarak hisse senedi ve diğer türev yatırım araçlarının kullanılarak olması, bu şekilde yatırım yapma fikri olan kişilerin yatırım kararlarını sağlıklı ve güvenilir şekilde verebilmeleri açısından TTK'da yer verilen bağımsız denetimin ve bunun oluşmasında yer alan kurum ve kuruluşların hayati önemi vardır. Bu oluşumun firmalarımızın uluslararası rekabet edebilirlik seviyesini de arttıracığı öngörülmektedir. TTK'nın ilk yayımlanan halinde tüm sermaye şirketlerinde (anonim, limited, eshamlı komandit şirketler) bağımsız denetimi zorunlu kılmakta iken; daha sonraki değişikliklerle bağımsız denetim zorunluluğu belli faaliyetleri yürüten ve belli ölçekleri aşan sermaye şirketleri ile sınırlanmıştır. Almanya Ticaret Kanunu'nda da bizdeki TTK değişikliğine benzer bir sürece gidilmiş, bu süreçte Almanya'da kurulu küçük ölçekli şirketler bağımsız denetimin dışında bırakılmıştır. Türkiye'deki şirket türlerine ve sayılarına baktığımızda, 2016 yılı Kasım ayı rakamları ile; 121.053 adet anonim ve 781.785 adet limited şirket bulunmaktadır. Türkiye nüfusu ile kıyaslandığında sayının bu denli fazla olmasının başlıca iki nedeni vardır. Birincisi, vergisel açıdan sermaye şirketlerinin şahıs şirketlerinden avantajlı olması (Gelir Vergisi en üst dilim %35 iken, Kurumlar Vergisi %20 dir) ikincisi sermaye şirketlerinde ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı iken (kamu alacaklarından kaynaklı sorumluluk alanları hariç olmak üzere) şahıs şirketlerinde ikinci derece sorumluluk olmakla birlikte şirket sahibinin veya ortağının mal varlığı ile sorumluluğuna da gidilebilmesidir. Bu husus kişilerin iş yaşamları dışındaki hayatlarına da sirayet edebileceğinden dolayı şartları sağlayanlar sermaye şirketi kurmayı tercih etmektedir. 6102 sayılı TTK ile tüm sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin zorunlu kılınması belki de yapısal olarak sermaye şirketi olamayacak veya sermaye şirketlerinin sahip olduğu birçok vasfı taşımayan şirketin şahıs şirketine dönme eğilimine girmesine neden olabileceken, 6335 sayılı yasa ile değişikliğe uğrayan TTK ile bahsedilen

şekildeki bir dönüşüm fırsatı kaçırılmış veya çok sonralara ertelenmiş olmaktadır (Özkorkut, 2013: 32-36).

6102 sayılı TTK ile anonim şirketlerde denetim kurulu şirketin bir organı olmaktan çıkarılmış, söz konusu görevin belli standartlar çerçevesinde bağımsız denetçiler eliyle yerine getirilmesi öngörmüştür. TTK'nın olgunlaşma süreci diğer kanunlarla kıyaslandığında daha uzun bir süreci gerektirmiştir. Bunda kanunun çok kapsamlı olması ve kanunda ticari ve ekonomik yaşantıyı etkileyen birçok hükmün yer almasının etkisi büyüktür. Bağımsız denetçiliğin söz konusu süreç içerisindeki gelişimine bakılacak olursa; 2005 yılında kamuoyu ile paylaşılan Türk Ticaret Kanunu tasarı metninde “yıl sonu hesap denetçisi” şeklinde bir oluşum tasarlanmıştır. Bu denetçinin görevi olarak da tasarı metninde; şirketin ve şirket topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını ve hesaplarını denetleyen denetçi olarak tanımlanmıştır.

6102 sayılı TTK ile denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde olacağı şeklinde amir hükmü yer almaktadır. Kanunun madde metninden de açıkça görüleceği üzere; çok keskin bir ifade kullanılarak bağımsız denetimin önemi ortaya konmakta idi. Ancak çıkarılan kanunda şirketlerin türleri, ölçekleri ve faaliyet konuları dikkate alınmaksızın tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı sonucunu doğurmakta idi. 2018 yılı Kasım ayı verilerine göre 120 binin üzerinde anonim şirket ve 781 binin üzerinde limited şirket olduğu düşünüldüğünde bu kadar kapsamlı bir değişikliğe bu denli fazla firmanın intibak etmesinin zorlu düşünülerek 6335 sayılı yasa ile TTK da değişikliğe gidilmiş olup (madde 397), madde metni; “denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmünde olacağı” şeklinde değiştirilmiştir (Özkorkut, 2013: 36-40).

#### **4.5.BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ DİĞER MEVZUAT**



Bağımsız denetimle ilgili olarak başta 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname olmak üzere, SPK Tebliğlerinde ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümlere aşağıda ana hatları ile yer verilecektir.

#### **4.5.1. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Yer Verilen Hükümler**

2 Kasım 2011 tarihli 28103 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname'nin 1'inci maddesinde söz konusu kurumun kuruluş amaçları ve kapsamı kısmında; Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; “uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek” şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 2'nci maddesinde bağımsız denetim; “finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu bağımsız denetim faaliyeti tüzel kişilik çatısı altında da yapılabildiğinden ilgili kısımda Bağımsız Denetim Kurumu'ndan bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerinin kastedildiğine yer verilmektedir. Kurum içerisinde yer alan ve bağımsız şekilde karar vermesi iş bu KHK ile güvence altına alınan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun görev ve yetkileri; “bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile

kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak şeklinde yer verilmekle Kurula bağımsız denetim ve bu denetimin ne şekilde yapılacağı ile ilgili kapsamlı bir yetki” verilmektedir. Kurulun söz konusu hususta düzenleyici işlemler yapma hususunda ise; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek yetkilerine yer verilmekte, bu ve KHK ile getirilen diğer hükümlere aykırı davranılmasının müeyyidesi olarak da Kurul; inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek gibi kapsamlı bir şekilde yaptırım uygulama yetkisine de haiz olmaktadır. Buraya kadarki kısımda 660 sayılı KHK, 6102 sayılı TTK, Bakanlar Kurulu Kararı ile belli kıstaslar konularak bağımsız denetime tabi olan şirketler üzerinde KGK’nın görev ve yetkilerine ana hatlarıyla değinmiş olduk. Ancak SPK ve TÜRMOB gibi kurum/kuruluşların kendi mevzuatlarında yer verilen bağımsız denetimle ilgili hususlara da değinilmesinde fayda olacağı düşünülmektedir.

#### **4.5.2. SPK Açısından**

Bu kısımda SPK mevzuatında bağımsız denetçilik ile ilgili yer verilen hükümlere kısaca değinilecektir.

##### **4.5.2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de (Seri: X, No: 22) Bağımsız Denetim; “işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır. Diğer mevzuatlarda yer verilen tanımlardan ayırt edici olarak tebliğde “makul güvence” kavramına yer verildiği görülmektedir. Kavramın önemine binaen tezimizin ilerleyen kısımlarında bu kavrama ayrıca yer verilecektir.

#### **4.5.2.2. Bağımsız Denetimin Amacı**

Yukarıda da bahsedilen mezkûr Tebliğ’de bağımsız denetimin amacı; “finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak” şeklinde tanımlanmıştır (SPK 22 Nolu Tebliğ). Tanımdan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin amacı; belli standartlar çerçevesinde hazırlanan bağımsız denetim raporlarının mevcut durumu yansıtacak şekilde finansal tablolara aktarıldığını, bir başka deyişle, yapılan analizlerin “dürüst resim ilkesine” uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş sunmaktır. Verilen bu görüş doğrultusunda karar vericilerin ve/veya ilgililerin sağlıklı bir değerlendirme yapabilmeleri bağımsız denetimin en önemli amaçlarında birini oluşturmaktadır.

#### **4.5.2.3. Makul Güvence Kavramı**

Bahse konu SPK Tebliğ’inde makul güvence ile ilgili olarak; Tebliğ hükümlerine uygun olarak yapılacak bir bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlandığı değerlendirilmiştir. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Makul güvencenin bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulması gerektiği de hüküm altına alınmıştır (SPK 22 Nolu Tebliğ). Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, Makul Güvence yüzde yüzlük bir güvence anlamına gelmemekte, ancak hazırlanan tabloların ilgilileri nezdinde değerlendirilmesi, yorumlanması ve nihayetinde karar vermeleri noktasında son derece güçlü bir güvence verdiğinden söz edebiliriz.

#### **4.6. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN NİCELİĞİ, NİTELİĞİ VE GÖREVLERİ**

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname başta olmak üzere TTK, SPK ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunlarında bağımsız denetçiliğe ilişkin hükümler yer almaktadır. Bunlardan 660 sayılı KHK’da bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler şeklinde tanımlanmıştır (660 sayılı KHK. Md. 2/1.a). Sermaye Piyasası Kurulu'nun tebliğinde ise bağımsız denetçi; bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanları olarak tanımlanmaktadır. 2018 yılı itibariyle Kurulun belirlediği tarihlerde genellikle yılda 2 defa açılan bağımsız denetçilik sınavlarında; her bölümden ayrı ayrı kırkar soru çoktan seçmeli sınav sistemi (test) şeklinde sorulmaktadır. Sınav konuları ise; Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı, Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim, Denetim, Muhasebe ve Genel Hukuk Mevzuatı şeklindedir.

2018 yılı itibariyle bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının niceliğiyle ilgili istatistiki bilgilere Tablo 4.1'de yer verilmiştir.

**Tablo 4.1: 2013-2018 Yılları İtibariyle Denetçi Sayıları**

Yıllar	Meslek Mensubiyeti			Yetki Alanları			
	SMMM	YMM	Toplam	Sadece Temel Alan	Temel Alan+Bankacılık+Sermaye Piyasası	Tüm Alanlar*	Toplam
2013	4.124	1.376	5.500	49	1.069	4.382	5.500
2014	4.430	1.070	5.500	82	546	4.872	5.500
2015	3.383	443	3.826	58	376	3.392	3.826
2016	1.505	85	1.590	13	45	1.532	1.590
2017	1.146	44	1.190	50	90	1.050	1.190
2018**	194	12	206	26	29	151	206
<b>Toplam</b>	<b>14.782</b>	<b>3.030</b>	<b>17.812</b>	<b>278</b>	<b>2.155</b>	<b>15.379</b>	<b>17.812</b>

Kaynak: <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8027/Tablo-2-Yetkilendirilen-Denetci%CC%A7iler>, (Erişim Tarihi: 16.12.2018).

#### 4.6.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2'nci maddesinde Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK): “Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman

şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar” olarak tanımlanmıştır. KHK da bazı kuruluşlar (şirketler) açıkça sayılmış olmasına rağmen Kurumun belli kriterlere ve önemlerine binaen tespit ettiği kuruluşları da KAYİK olarak belirleme hakkını saklı tuttuğu anlaşılmalı beraber KGK'nın sitesinde şu an için bu yönde belirlenen bir kuruluş bulunmamaktadır.

Yukarıda KHK ile belirlenen şirketlerin türlerine bakıldığında; sermaye, istihdam, kurumsal yönetim, ciro, işlem hacmi, kapasite gibi birçok yönden Türkiye’de yer alan diğer sermaye şirketlerinden ayrılarak öne çıkan, mevzuatları yönünden de çok çeşitlilik arz eden bu kuruluşların, şirket merkezleri başta İstanbul olmak üzere sırasıyla Ankara ve İzmir illerinde bulunmaktadır (<http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5271/I%CC%87statistik>).

#### **4.6.2. Denetimde Yetkili Otorite: Kamu Gözetim Kurumu**

ABD’de 2002 yılında yaşanan Wroldcom, Tyco ve Xerox gibi denetim şirketlerinin özellikle kamuya açık Amerikan şirketlerinin hissedarlarını aldatmaya yönelik faaliyetlerinin ortaya çıkması, şirket ilgililerine yapılan beyanların doğruluğu ve güvenilirliğini artırmak amacıyla yasal düzenleme yapılmasını zorunlu hale getirmiştir (Uzay, 2006: 4-5). Bu süreçte mezkûr ülkede Kamu Gözetim Kurumu oluşturulmuştur. Bu kurum bağımsız denetimle ilgili standartlar belirlemekte, ayrıca bağımsız denetçilerin mesleğe kabulü ve sonrasında denetlenmesini sağlamaktadır.

ABD’de yapılan düzenlemeler kapsamında; denetçinin bağımsızlığını sağlamaya yönelik olarak; denetim ekibinin rotasyonu, denetçi ücretinin sınırları ve açıklanması, sonuçların denetim komitesine raporlanması hususlarına yer verilmiştir. Bununla birlikte bağımsız denetçinin şirketle ilgili olarak yapamayacakları işler de tek tek sayılmıştır. Bunlar; defter tutma, finansal bilgi sistemi oluşturma ve yönetme, değerlendirme yapma, sigortacılık, iç denetim

hizmetleri, genel idari yönetim ve insan kaynakları yönetimi, hukuki danışmanlık vb. olarak sayılmıştır (Yereli ve Özdoğan, 2009: 56-57).

#### **4.7.DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI**

TTK ile getirilen denetim, muhasebe denetiminin bir türü olan bağımsız denetimdir (Çelik, 2006:551). Bağımsız denetim; denetlenen şirketten bağımsız olarak, dışarıdan bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Bu denetimin en geniş uygulama alanı mali tabloların denetimidir (Aydemir, 2008:141). Bağımsız denetim kurumu, kamuyu aydınlatma ilkesinin hayata geçirilmesi amacıyla oluşturulmuş olup, bu ilke ile yatırımcılara yatırımın uygunluğu konusunda bir tavsiyede bulunulmadan kendilerinin özgür iradeleriyle karar almalarına hizmet edilmektedir (Çelik, 2005:25-27).

TTK'ya göre denetimin konusuna; şirketin finansal tabloları, konsolide tabloları, yıllık faaliyet raporları ve envanterler ile ayrıca ulusal ve uluslararası denetleme standartlarının gerekli gördüğü ara dönem tabloları dahildir (Çelik, 2006:552). Sözkonusu denetleme özel değil geneldir.

TTK'da finansal tablo denetiminin yanında bir de “uygunluk denetimi” yapılmaktadır. Zira bağımsız denetimin konusu, mali tablolar denetimidir ve denetimin türü de uygunluk denetimidir. TTK m. 398'de Türkiye Muhasebe Standartları'na, kanun ve esas sözleşmeye uygunluğun denetleneceğinin belirtilmesi ile bir bakıma TTK'daki iç denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetimine yaklaşılmıştır. Bu sebeple bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimin, mali tablolar ve uygunluk denetiminden oluşan karma bir denetim olduğu ileri sürülebilir. TTK'nın 88. maddesi ile gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerine, ticaret şirketlerinin finansal tablolarıyla konsolide hesaplara, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS, International Financial Reporting Standards- IFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağı hükme bağlanmıştır (Özel, 2005:12).

TTK m. 398, finansal denetimin konusunu ve kapsamını belirlemektedir. Bu konu ve kapsam şu şekilde özetlenebilir (<http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=942>):

a) Spesifik İnceleme Konusu: Şirketin veya topluluğun finansal tablolarının, konsolide tablolarının ve yıllık raporlarının denetimidir. Bu denetim, envanterler de dahil olmak üzere şirketin veya topluluğun muhasebesinin denetimini de kapsamaktadır.

b) Ölçüt: AŞ.'nin veya topluluğun kayıtları, kanun hükümlerine, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve esas sözleşmeye uygunluk açısından değerlendirilecektir.

c) Karşılaştırma: Bağımsız denetim kuruluşu, finansal tabloların ve yıllık raporun, inceleme sırasında elde ettiği verilerle uyumluluğunu sınayacaktır.

#### **4.8.DENETİMİ YAPACAK KİŞİ VE KURULUŞLAR**

Ülkemizde bağımsız dış denetim halen; 1989 tarihli 3568 sayılı SMMM ve YMM'lik Kanunu çerçevesinde, işletme ile organik bir bağı olmayan YMM'ler tarafından, mali tablo denetimi şeklinde yapılmaktadır. Bu denetim; işletmelere muhasebe finansman sistemlerini kurma ve müşavirlik yapmayı, ilgililerin talebi üzerine işletmelerde belgelere dayalı denetim yaparak, mali tablolar ve beyannameler konusunda raporlar düzenlemeyi ve 02.01.1990 tarihli 20390 sayılı RG'de yayınlanan yönetmelik kapsamında tasdik hizmetleri vermeyi kapsamaktadır. YMM'ler 3568 sayılı Kanun'a göre vergi yönetiminin bir uzantısı olarak, özel bir devlet denetçisi konumundadırlar. Dolayısıyla bağımsızlık, "devletin yanında olmak" olarak anlaşılmaktadır. Bu nedenle YMM'lerin bu kanun kapsamında tam olarak bağımsız olduğunu söylemek mümkün değildir. TTK'da ise YMM'ler farklı görev ve yetkilerle, tam bir bağımsızlık niteliğiyle donatılmıştır (Aydemir, 2008:143).

TTK m. 400, f. 1, c. 1'e göre: "Denetçi. Ancak ortakları, yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir." Bu madde gerekçesine göre: "TTK, denetçilik mesleğine önem verdiği ve denetlemede bu mesleğe mensup olmayı bir ana ilke

olarak kabul ettiği için bağımsız denetleme kuruluşlarının da üyelerinin YMM ve/veya SMMM olmaları şartını getirmiştir. Buradaki üyeleri terimi, esasları tüzük ile belirlenecek olan bağımsız denetleme kuruluşlarının pay sahiplerini veya ortaklarını ifade eder.” Bu açıklamadan, bağımsız denetleme kuruluşlarının AŞ. türü haricinde de kurulabileceğini çıkartabiliriz (Özkorkut, 2005:145).

Denetim esas olarak bağımsız denetim kuruluşu denilen bu konuda uzman şirketlerce yerine getirilecektir. Ancak orta ya da küçük ölçekli AŞ.’ler isterlerse, bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenirler ya da onlar yerine bir veya birden fazla YMM’yi veya SMMM’yi denetçi olarak seçebilirler de (TTK m. 400, f. 1479). Fakat büyük AŞ.’lerin bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmeleri şarttır. Ancak bu durum doktrinde eleştirilmektedir. Çünkü küçük bir AŞ.’nin dışarıdan bir denetçi atanarak denetlenmesi o şirketin mali gücünü zedeleyebilir. Nitekim TTK’da örnek alınan Alman Ticaret Kanunu, küçük ölçekli sermaye şirketlerini denetim dışında tutmaktadır<sup>1</sup>.

TTK’da ayrıca “işlem denetçileri” de düzenlenmiş ve işlem denetçileri; kuruluş, sermaye artırımı, sermayenin azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı gibi işlemleri denetleyen uzmanlar olarak nitelendirilmiştir. Denetçi, kanunda sayılan şartlara uygun olarak kim olursa olsun aynı görev, yetki ve sorumluluklara sahip olacaktır. Zira TTK’ya göre hukuki açıdan aynı konumdadırlar (Çelik, 2006:558).

TTK’da, denetçi seçilemeyecek kimseler, özellikleri ile birlikte oldukça ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir. Bunun nedeni; denetimin gerçekten bağımsız olmasını sağlamak ve denetçilerin, denetlenen AŞ.’lerde uzun süre görev almalarını ve dolayısıyla AŞ. ile aralarında tarafsızlığı önleyecek bir samimiyetin kurulmasını engelleyebilmektir (Çelik, 2006:563, 564).

---

<sup>1</sup> m. 400, f. 1: “Denetçi. Ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir.”



TTK m. 400, f. 1, c. 3: “Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli malî müşavir, serbest muhasebeci malî müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse;

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa;

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse; yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa;

d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa;

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa;

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise;

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,

denetçi olamaz. Ancak Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.”

#### **4.8.1.Bağımsız Denetim Kuruluşları**

Bağımsız denetim kuruluşları, profesyonel denetim hizmeti veren kuruluşlardır ve kanunen, bu kuruluşların pay sahipleri veya ortaklarının, YMM veya SMMM sıfatını taşımaları gerekir. Bağımsız denetim kuruluşlarının en belirgin ve önemli özellikleri bağımsızlık ve uzmanlıktır. Bağımsızlık hem denetlenen AŞ.’den hem de AŞ.’nin mali tablo ve raporlarını hazırlayan, bunlarla ilgili olan diğer tüm kişi ve kuruluşlardan bağımsız olmayı, uzmanlık ise denetim hizmetini en iyi şekilde yerine getirmek için yeterli deneyime ve personele sahip olmayı ifade eder. Bu konuda doktrindeki bir görüşe göre; uluslararası standartlarda denetim yapabilecek eleman sayısı Türkiye’de çok azdır. O nedenle mevcut olan büyük bağımsız denetçi şirketler arasında bir tekelleşme olması beklenmektedir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin neredeyse tamamının İstanbul’da yoğunlaşması, Anadolu’daki AŞ.’lerin denetim ihtiyacını nasıl karşılayacağı konusunda soru işaretleri uyandırmaktadır (Arslan, 2008:825).

Bağımsız denetim kuruluşlarının yaptığı bağımsız denetimin, denetlenen AŞ.’ye pek çok yararı vardır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Güredin ve Ercan, 1982:22):

1- Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğini artırır. Zira bağımsız denetçi, finansal tablolardaki bilgilere yeni bir bilgi eklemeyiz. Onun asıl katkısı, finansal tablolara kredibilite ve güven sağlamaktır.

2- Şirket yönetimi ve şirkette çalışanların sahtekarlıklarının önüne geçilir, bu eğilimleri kısılır,

3- Denetlenmiş finansal tablolar, resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduğundan, bu bildirimlerin güvenilirliği artmış olur,

4- Denetlenmiş finansal tablolar, kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar,

5- Bağımsız denetim, denetlenen şirketin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelir ve giderlerin doğru olarak gösterilmesine yardımcı olur,

6- Bağımsız denetim, holdinglerde şirket politika ve esaslarına uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

TTK m. 400, f. 2'ye göre: “Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi, yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.” Böylelikle bir AŞ.'nin finansal durumu, belli bir süre içinde en az iki bağımsız denetçi tarafından denetlenecektir. Bu sınırlama sadece bağımsız denetim kuruluşları için söz konusudur. Zira lafzen küçük ve orta ölçekli AŞ.'lerin seçebileceği SMMM ve YMM'ler tarafından yapılan denetim için bu sınırlandırma öngörülmemiştir.

TTK'ya göre her ne kadar yedi yıl arka arkaya denetim yapıldıktan sonra o denetçi değişecek olsa da o denetçinin bağlı olduğu bağımsız denetim kuruluşu aynı kalabilecektir ve bu durumda yapılan değişim, söz konusu AŞ.'nin önemli bilgilerinin elde bulunması ve tanınmışlığın getireceği esneklik, denetim kuruluşunun denetim faaliyetinin bağımsızlığına gölge düşürebilecektir. Zaten yedi yıllık süre de bu açıdan kısa bir süre değildir. Ayrıca bir denetçi, bir şirkette yedi yıl çalıştıktan sonra iki yıl uzaklaşsa da bu süre sonunda tekrar aynı şirketin denetçisi olabileceğinden, TTK'nın bu hükmü düzenlemekteki amacına aykırı bir durum meydana gelebilecektir. Zira söz konusu hüküm, bir şirketle sürekli

çalışan denetçilerin belli bir samimiyet elde etmesi ve bunun bazı suiistimallere yol açabilmesi ihtimalinden yola çıkılarak kaleme alınmıştır (Çelik; 2006:564).

#### **4.8.2.Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler**

TTK m. 400, f. 1'e göre: "Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri denetçi olarak seçebilirler." TTK m. 1523'e göre: "Aşağıdaki şartlardan en az ikisini aşmayan AŞ.'ler küçük AŞ. olarak kabul edilir:

a) Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilânço toplamı altı milyon Türk Lirası.

b) Hesap döneminin bilânço gününden önceki oniki ay içindeki satışlar toplamı oniki milyon Türk Lirası.

c) Yıllık ortalama çalışan sayısı elli kişi.

Birinci fıkrada öngörülen büyüklük ölçütlerinden en az ikisini aşan ve aşağıdaki üç ölçütün ikisini aşmayanlar orta büyüklükte sermaye şirketi olarak kabul edilir.

a) Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilânço toplamı yirmimilyon Türk Lirası.

b) Hesap döneminin bilânço gününden önceki oniki ay içindeki satışlar tutarı ellimilyon Türk Lirası,

c) Yıllık ortalama çalışan sayısı ikiyüzelli kişi.

Bakanlar Kurulu büyüklükleri on katına kadar artırabilir ya da onda birine kadar azaltabilir.

İkinci fıkrada belirtilen ölçütlerden en az ikisini aşan sermaye şirketi büyük sermaye şirketi olarak kabul edilir. Menkul kıymetleri, Türkiye'de menkul kıymetler borsalarında veya Sermaye Piyasası Kurulunun her yıl ilân edeceği listede yer alan ülkelerin menkul kıymetler borsalarında işlem gören ya da işlem görmek üzere kote edilmiş yahut kotasyon için başvurusu yapılmış bulunan bir

şirket, bu fıkradaki ölçütleri aşmamış olsa bile, büyük sermaye şirketi olarak kabul edilir.”

TTK, denetçinin denetlediği AŞ. ile denetleme dışında, önceden ya da halihazırda herhangi bir doğrudan ya da dolaylı ilişkisinin bulunmasına, izin vermemektedir. Örneğin denetçi, denetlenecek AŞ.’de pay sahibi ise veya denetlenecek şirketin defterlerini daha önceden tutmuş ya da hala tutmakta ise ya da finansal tablolarını hazırlamış veya hazırlamakta ise denetçilik yapamaz.

TTK’daki YMM ve SMMM için, özünde dış pazarlarla rekabet edebilmek amacıyla düzenlenen denetçiliğe ilişkin kurullarla; aynı zamanda bir meslek tekeli yaratılmış olmaktadır. Zira meslekten olmayanların, bağımsız denetleme kuruluşu kuramayacakları ifade edilmekte ve aslında bununla bir bakıma TTK’nın, muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemelerdeki esasları kendi bünyesine kattığı söylenebilir.

TTK m. 397 f. 1 madde gerekçesine göre, küçük ya da orta ölçekli AŞ.’lerin YMM ya da SMMM’ler tarafından denetlenebilmesi, denetlemenin niteliğinde, kalitesinde ve denetçinin sorumluluğunda bir azalmaya sebep olamaz.

SM, SMMM ve YMM’nin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 30, b’de belirtildiği üzere; bağımsız denetim şirketinin ancak aynı unvana sahip muhasebe meslek mensupları arasında kurulabilecek olması yani SMMM’lerin YMM’ler ile birlikte şirket kuramayacak olması TTK açısından önem arz etmektedir. Zira TTK m. 400’e ve madde gerekçesine göre, bir şirket olarak kurulan bağımsız denetleme kuruluşunun üyelerinin YMM ve/veya SMMM sıfatını taşımaları zorunludur ki buradan YMM ve SMMM’lerin beraber şirketi kurabilecekleri anlamı çıkmaktadır.

#### **4.8.3.Özel Denetçiler**

TTK m. 406’ya göre: “Denetçi, şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukukî işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar

dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa; herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından; şirketin, hakim şirketle veya hakim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir.” TTK m. 406 gerekçesine göre:

- “Hüküm bir taraftan TTK’nın 403. diğer taraftan da 199. maddesi ile ilgilidir. Denetçinin sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmasına şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketlerinden biri ile ilişkileri sebep oluşturabilir”.

- “Söz konusu ilişkiler kanunlara aykırı bulunabilir; bu ilişkilerden şirket kayba uğradığı halde bu pay sahiplerinden saklanmış olabilir veya YK kayba işaret edip denkleştirme tazminatının ödenmediğini ifade etmiş olabilir”.

- “Durumun açıklığa kavuşturulması için her pay sahibine özel denetçi atanması hakkını tanıyan bu hüküm yeni ve güçlü bir bireysel hakkı öngörmüştür ve GK’nın talebi reddetmesi mümkün değildir”.

- “Özel denetçiye ilişkin 438 ve devamındaki madde hükümlerinin kıyas yolu ile buraya da uygulanması uygundur”.

Özel denetim isteme hakkını düzenleyen TTK m. 438’e göre: “Her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer alması bile genel kuruldan isteyebilir. Genel kurul istemi onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir.” Şirket pay defterinde kayıtlı olmakla birlikte oy hakkından yoksun olan bir pay sahibi de GK’dan özel denetim yapılmasını isteme hakkına sahiptir. Ancak özel denetim sistemi pay sahiplerinin korunmasına hizmet etmesiyle birlikte, şirket alacaklılarının korunmasını hedeflemediği için özel denetim isteme hakkı, şirket alacaklılarına verilmemiştir. Ancak bu kişiler de özel denetimin yapılmasından ve neticelerinden faydalanabileceklerdir. Madde gerekçesine göre yine intifa hakkı ve tahvil sahipleri de özel denetim isteme hakkına sahip değillerdir. Ancak esas

sözleşme ile söz konusu hakkın, anılan kişilere verilip verilemeyeceği tartışmaya açık bırakılmıştır.

Yukarıdaki hükümde geçen GK toplantısı, olağan ya da olağanüstü olabilir. YK isteme ilişkin dilekçeyi ön incelemeden geçirdikten sonra GK'da oylamaya sunmak durumundadır. Ayrıca YK, TTK m. 437'ye göre verilen bilgilerin yeterli olduğu gerekçesiyle oylamadan vazgeçme hakkına sahip değildir. Çünkü verilen bilgilerin tatminkar olup olmadığını takdir ve özel denetime yönelik bir istemde bulunup bulunmama yetkisi sadece pay sahibine aittir. Eğer YK, istemde bulunan pay sahiplerinin özel denetçi atanması konusunun oylamaya sunulması için gerekli işlemleri yerine getirmelerine rağmen, bu istemi GK'nın oylamasına sunmaz ve bir karar çıkması için gereken süreci işletmezse, GK toplantısının bu nedenle iptali istenemez. Ancak doktrindeki bir görüşe göre; YK'nın böyle davranması, pay sahiplerinin özel denetim istemlerinin reddi olarak kabul edilmeli ve artık bu istemlerinin bir "azınlık hakkı" olarak TTK m. 439'a göre mahkemeye yöneltilmesi gerekir. Kanun koyucu TTK m. 438 ve 439'u birbirinden bağımsız maddeler olarak düzenlemiştir. Yani azınlığın TTK m. 438, f. 1'e göre özel denetçi atanması istemi, onların pay sahipliği sıfatının bir sonucudur. Yoksa burada bir azınlık hakkı söz konusu değildir (Narbay, 2007:293-297).

TTK m. 437'de düzenlenen bilgi alma hakkı bağlamında düşünülürse, denetçilere yöneltilen sorular sonuçsuz kalırsa, pay sahibi mahkeme aracılığıyla bilgiye ulaşabilecektir. Yani pay sahibi bu durumda doğrudan özel denetim isteme hakkını kullanamaz. Ancak TTK m. 437, f. 5 uyarınca mahkeme aracılığıyla kendisine sağlanan bilgi pay sahibini tatmin etmez veya yeterince aydınlatmaz ise artık özel denetim isteme hakkının ön şartı gerçekleşmiş olacaktır (Narbay, 2007:302).

GK, özel denetçinin atanmasına karar vermişse giderler şirkete ait olur (TTK m. 444, f.2). GK'nın "özel denetim istemini reddetmesi hainde ise, sermayenin en az onda birini, oluşturan paysahipleri veya paylarının itibarı değeri toplamı en az birmilyon Türk Lirası olan paysahipleri, üç ay içinde, şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atamasını

isteyebilir. Dilekçe sahiplerinin; kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını, ikna edici bir şekilde ortaya koymaları halinde özel denetçi atanır” (TTK m. 439).

Mahkemenin, azınlığın talebi üzerine özel denetçi atayabilmesi için, TTK m. 438’deki şartların somut olayda varolup olmadıklarını incelemeli ve ek şart olarak, kanunun veya esas sözleşmenin ihlal edilmesi suretiyle şirketin veya pay sahiplerinin zarara uğratılmış olmasını da aramalıdır.

“Mahkeme, istemi yerinde görürse, istem çerçevesinde inceleme konusunu belirleyerek bir veya birden fazla bağımsız uzmanı (özel denetçi olarak) görevlendirir. Mahkemenin kararı kesindir” (TTK m.440).

Özel denetim, “amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılmalıdır. YK, şirketin defterlerinin, yazışmaları dahil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verir”.

“Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyımlar ve tasfiye memurları, önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Uyuşmazlık hâlinde kararı mahkeme verir ve mahkemenin kararı kesindir. Özel denetçi, özel denetimin sonuçlarına ilişkin şirketin görüşünü de alır” (TTK m. 441).

TTK’nın yukarıda belirtilen maddelerinde, ‘özel denetim isteme hakkı’ oldukça ayrıntılı ve karışık bir prosedüre bağlanmış. Ayrıca mahkeme yine şirket iç işlerine müdahale eder hale getirilmiştir; halbuki daha basite indirgenmiş bir düzenleme sorunları çözmede daha yararlı olabilecektir.

## **4.9.DENETÇİLERİN NİTELİĞİ VE SEÇİMİ**

### **4.9.1.Denetçilerin Niteliği**

TTK düzenlemesine göre; “denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçiler, bağımsız ve tarafsız olabilme yeteneğine sahip olmalıdır. Bağımsız olma; yönetim, ortaklar ve işletme ile ilgili diğer kişiler arasında çıkar birliğinin



korunmasını ve mesleki dürüstlüğü gerekli kılar ki bu sayede ortaklar ve diğer finansal tablo kullanıcıları, denetçi görüşüne güven duyarak o AŞ. hakkında bir yargıya ulaşır”. Bağımsızlık, denetçi profesyonelliğinin bir niteliğidir ve doktrine göre ikiye ayrılır (Sevim vd., 2006:44-49):

- Düşüncede bağımsızlık: Mevcut işinin önemini göz önünde tutması,

- Görünüşte bağımsızlık: Denetçinin objektif ve tarafsız olarak faaliyet gösterdiğine dair; yönetimin, pay sahiplerinin ve diğer ilgililerin inançları.

Denetçilerin özellikle denetim sürecinde alması gereken kararlarda nesnel olması gerekmektedir. Çünkü inceleme ve kanıt toplama işlemi bittikten sonra denetçi, bir bakıma tüm sorumluluğunu ve oluşan yargısını denetim raporunda somutlaştıracaktır. TTK’da denetçilerin sahip olması gereken nitelikler, düzenlenmiştir. Bu nitelikleri sıralamak gerekirse;

1) TTK’ya göre bağımsız denetim kuruluşu yabancı bir şirket olabileceği gibi denetçi olan YMM ile SMMM’de yabancı uyruklu kişiler olabilir.

2) TTK’da bağımsız denetçiler, pay sahipleri arasından ya da şirkette herhangi bir konumda çalışan kişiler arasından seçilemez.

3) TTK’da YK üyeleri denetçilik yapamayacaktır.

4) TTK’da denetçilerin görevlerini yapamayacak kadar hasta ve sakat olmasını, iflas etmiş veya kısıtlanmış olmasını, hapis cezası ile veya sahtekarlık, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından mahkum olmasını, görevin sona erme sebebi saymadığından, bu özellikteki kimseler TTK’ya göre denetçi seçilebilecektir. Ancak burada, denetçilerin nitelikleri hakkında daha sonra hazırlanacak bir Tüzükte, denetim elemanları için aranan şartların belirleneceğini belirtmek gerekiyor (TTK m. 400, f. 1).

#### **4.9.2.Denetçilerin Seçimi**

Denetim bir anlamda yönetimin denetlenmesi olduğu için denetçinin seçimi GK’ya aittir ve GK’nın bu yetkisi devredilemez niteliktedir (TTK m. 399, m. 408, f. 2, b. c). Ancak YK veya GK’nın denetçi ile yapılan sözleşmeyi

kendiliğinden feshedip, başka bir denetçiyi atayamayacağı TTK m. 399, f. 2 madde gerekçesinde açıkça belirtilmiştir.

Seçimden sonra, YK, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini Ticaret Sicili'ne tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Denetçiler, her faaliyet yılı için ayrı ayrı seçilir. Yani birden fazla faaliyet yılı için tek bir seçim yapılması mümkün değildir (TTK m. 399, f. 1). Bir faaliyet yılının sona ermesinden sonra TTK m. 400'deki denetçi olmak için gerekli şartlar gerçekleşmemişse, denetçinin tekrar seçilebilmesi mümkündür.

Seçimin her faaliyet yılı için yenilenmesi ve gelecek yılın denetçisinin, içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden belirlenmiş olması şarttır. Seçimin zamanına ilişkin hüküm emredicidir; aykırılık halinde TTK m. 399, f. 6 hükümleri uygulanır: "Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanunî sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir."

YK'nın sermaye piyasası mevzuatının aksine, denetçilerin seçimi aşamasında kural olarak herhangi bir katkısı yoktur. YK sadece denetçi ile bağımsız denetim sözleşmesini yapar ve durumu tescil ve ilan ettirir. Ancak TTK m. 399, f. 9'a göre: "Denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar." Burada YK'nın, her ne kadar GK'nın icazetine bağlı olsa da, istisnai bir durumda istisnai bir seçim yetkisine sahip olduğunu görüyoruz.

TTK m. 399, f. 4'e göre ise daha önce GK tarafından seçilmiş denetçinin şirket ile yapmış olduğu denetim sözleşmesi, mahkeme kararı ile feshedilmiş

olmaktadır. Zira mahkeme bu fıkraya göre haklı sebeplerin ve bazı şartların bulunması halinde, mahkemeye yeni bir denetçi seçme ve eskisinin işine son verme yetkisi tanımaktadır.

#### **4.10. DENETÇİLERİN GÖREVDEN ALINMASI VE YENİ DENETÇİ ATANMASI**

TTK'daki şartları taşımak kaydıyla AŞ.'ler, denetçileri özgür iradeleriyle seçebilirler. Ancak bu durum, onların istemedikleri denetçileri kolay bir şekilde görevden almalarını sağlamaz. Zira TTK'ya göre, denetlenen AŞ. ancak denetçinin görevden alınması talebiyle mahkemeye başvurabilir. Yani tüm denetçiler sadece mahkeme tarafından görevden alınabilir ve eski denetçi, madde hükmüne göre, mahkeme tarafından gerçekleştirilen görevden alma işleminden sonra yeni bir denetçi atanana kadar görevine devam edebilir (TTK m. 399, f. 2)540. Doktrinde bu durum eleştirilmekte ve bir özel hukuk tüzel kişisi olan AŞ.'de GK'nın denetçiyi azil hakkı yok iken, devletin AŞ.'ye bu denli müdahalesinin doğru olup olmadığının tartışılması gerektiği vurgulanmaktadır. Zira madde hükmünde, denetçinin seçimi şirket GK'na bırakıldığı halde, seçime itiraz niteliğindeki "görevden alma ve yeni denetçi atama" davası ile mahkemelere, şirket iç işlerine gereksiz bir müdahale etme imkanı tanınmıştır (Ulaş, 2005:195).

TTK m. 399, f. 4 gerekçesinde, bu görevden alma ve yeni denetçiyi atama arasında geçecek zamanın getireceği uyumsuzluğu önlemek için, denetçiyi görevden alma ve yeni denetçiyi atama kararlarının eş zamanlı olması gerektiği düzenlenmiştir. Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi denetçinin seçilmesi görevi GK'ya aittir ve GK'nın bu yetkisi devredilemez niteliktedir. Ancak bazı hallerde, tıpkı Alman Ticaret Kanunu'ndaki gibi, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından, yeni bir denetçi atanabilmektedir (Özkorkut, 2009:41):

Seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin varlığı; özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun bulunması hâlinde, (TTK m. 399, f. 4).

1- YK'nın istemi üzerine veya

2- Denetçinin seçimine GK'da karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı GK toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pahası sıfatını taşıyan sermayenin onda birini veya halka açık anonim şirketlerde ise esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan azınlık tarafından istemde bulunulması durumunda,

söz konusu "görevden alma ve yeni denetçi atama davası", (görevden alınmak istenen) denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilânından itibaren üç hafta içinde açılır (TTK m. 399, f. 5). Bunun dışında,

3- Bir faaliyet dönemi için seçilebilen denetçi, eğer o faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar GK tarafından seçilememişse veya

4- Seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi halinde ya da

5- Görevlendirme kararının iptal edilmesi, butlanı halinde veya

6- Denetçinin kanuni veya başka bir sebeple görevini yerine getirememesi ya da görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde,

a) YK'nın ya da herhangi bir YK üyesinin veya

b) Herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine mahkemece denetçi atanabilecektir (TTK m. 399, f. 6).

AŞ. GK'nınca seçilmiş denetçi hakkında "görevden alma ve yeni denetçi atama davası" açılabilmesine göre; mahkemenin vereceği olumlu karar, daha önce seçilmiş olan denetçinin görevini sona erdirir. Yani bu denetçinin şirket ile yapmış olduğu denetim sözleşmesi, mahkeme kararı ile feshedilmiş olur (Özkorkut, 2009:41).

TTK'ya göre asıl olan, denetçinin görevden alınamamasıdır. Yegane görevden alma sebebi olan seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin bir haklı sebep olarak, denetçinin tarafsızlığı hakkında bir şüphenin oluşması hali örnekleme yoluyla belirtilmiştir. Madde gerekçesinde bu haklı sebepler; mesleki yetersizlik,

itibar kaybı, gerekli zamanı ayırmamak, bilgi sızdırmak gibi durumlar olarak gösterilmiştir. Ancak gerekçeye göre, sadece denetçi ile AŞ. arasındaki görüş ayrılıkları tek başına, denetçinin mahkemece görevden alınabilmesine sebep teşkil etmez. Yani görüş ayrılıkları ancak somut olaydaki ek özelliklerine göre haklı sebep olarak kabul edilebilecektir.

TTK m. 399, f. 6 ile kanun koyucu, atamanın kısa sürede kesinleşmesi ve denetçinin kısa sürede göreve başlayabilmesi için mahkeme kararının kesin olduğunu hükme bağlamıştır. Ancak bağımsız denetçinin faaliyetinin, bir serbest meslek faaliyeti olması ve yeni denetçinin mahkemece bu göreve zorlanamayacağı düşünüldüğünde bu hükmün uygulanabilirliği tartışmalıdır. Nitekim TÜRMOB Raporu s. 23'te : "...Denetçiler, potansiyel müşterileri için risk, etik kurallar ve şeffaflık gibi kriterler açısından değerlendirme yapıp, birlikte çalışıp çalışamayacaklarına karar verirler. Diğer yandan denetçi kendi ücretini kendisi tayin eder. Bu şartlar kabul edilmezse, hiçbir şekilde kabul etmediği koşullarda çalışmak zorunda bırakılamaz.." ifadeleri yer almakta ve mahkemece denetçi atanması mekanizmasının TTK'dan çıkartılması gerektiği vurgulanmıştır.

#### **4.11. DENETÇİLERİN DENETİM SÖZLEŞMESİNİ FESHETMESİ**

TTK m. 399, f. 8'de: "Denetçi, denetleme sözleşmesini sadece haklı bir sebebin varlığında veya görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Taraflar arasındaki, görüş yazısına ilişkin fikir ayrılıkları, görüş yazısına ilişkin sınırlama veya kaçınma, haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshinin yazılı ve gerekçeli olması gerekir. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlü olup, bu sonuçlar 402. maddeye uygun bir rapor hâlinde genel kurula verilir." hükmü yer almaktadır. Doktrinde, denetçi için sayılan bu hakkın, denetçinin üzerinde oluşan haklı bir sebebin varlığı hâlinde, karşı bir hak olarak AŞ.'ye de tanınması gerektiği belirtilmektedir (<http://www.inisiyatif.net/document/69.asp>).

Denetçinin yukarıdaki hükme göre fesih ihbarında bulunması halinde YK, vakit kaybetmeden geçici bir denetçi seçmek ve seçtiği denetçiyi GK'nın onayına sunmak durumundadır (TTK m. 399, f. 9).

Denetçinin, denetim sözleşmesini feshetmesi anına kadar yapmış olduğu çalışmaları ve bu çalışmalar neticesinde elde etmiş olduğu sonuçları, kanuna uygun bir şekilde hazırlayacağı raporla GK'ya sunmak zorundadır.

Denetçinin görevden alınmasını düzenleyen hükümlerin aksine TTK, bu konuda bir mahkeme kontrolü mekanizması öngörmemiştir ve denetçinin haklı sebebe dayanan fesih beyanını şirkete karşı ileri sürmesi ile fesih, sonuçlarını doğuracaktır. Ancak sebebin haklı olduğuna kimin neye göre karar vereceği net değildir.

#### **4.12. DENETİM FAALİYETİ VE DENETİM RAPORU**

TTK, AŞ.'nin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının ve yıllık raporunun denetçi tarafından denetlenmesini öngörmektedir. Bu denetimden geçmeyen finansal tablolar ve yıllık rapor düzenlenmemiş hükmünde olacaktır (TTK m 397/2). Söz konusu tablo ve raporlarda, denetim sonrasında yapılan değişikliklerin de denetçinin onayına sunulması gerekecektir. Değişiklik, yıllık kârın kullanılışından, büyük bir müşterinin veya iştirakin iflâsından veya ödeme güçlüğüne düşmesi vs.'den doğabilir. Değişiklikler, kâr nakilleri, yedek hesabına tahsisler, karşılıklar gibi rakamsal değişiklikleri gerekli kılabilir. Yeniden denetleme, "tablolar ile yıllık faaliyet raporları"nın hepsini kapsamakla birlikte, bu denetlemenin değişikliğin etkisini gösterdiği belgelere özgülenmesi mümkündür. Ancak bu sınırlamada çok dikkatli olmak gerekir. Çünkü hüküm, tüm finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporuna yöneliktir.

Denetim sırasında, denetlenen AŞ.'nin iç kontrol sisteminin etkin biçimde işleyip işlemediği araştırılır. Denetçiler, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na uygun olarak denetimlerini yapacaklardır. TTK'da düzenlenen bu konu, Maliye Bakanlığı'nın hazırlamış olduğu ve halen de Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmekte olan; "Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu" ile yeni bir boyut kazanmıştır (Tanör, 1999:378).

TTK m. 514'e göre; YK, geçmiş hesap dönemine ait Türkiye Muhasebe Standartları'nda öngörülmüş olan finansal tabloları, bunların eklerini ve YK'nın

yıllık faaliyet raporunu, bilânço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve GK'ya sunar. Denetçi ile şirket arasındaki hukuki ilişki, seçimden sonra bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla kurulur ve denetim, muhasebe denetimi şeklinde yapıldığı için denetleme zamanı, YK'nın finansal tablo ve yıllık faaliyet raporlarını GK'ya sunma tarihidir. Ancak TTK m. 397, f. 1 gerekçesinde; "Denetim, noktasal değil bütünseldir; zaman zaman değil süreklidir." hükmü yer almaktadır.

#### **4.12.1. Denetim Faaliyetinin Gerçekleştirilmesi**

TTK gerekçesinde de belirtildiği gibi denetçiye ait görevler yeni bir bakış açısıyla değerlendirilmiştir. Bu nedenle şirket veznesinin teftişi, tasfiye memurlarına nezaret, GK'yı toplantıya çağırarak, YK ve GK toplantılarında hazır bulunmak, ortakların şikayetlerini incelemek, değerlendirmek gibi denetçilere verilen görevler TTK'da yer almamaktadır (<http://www.inisiyatif.net/document/69.asp>).

TTK'ya göre denetlemeye ilişkin hükümlerin temelinde yatan düşünce, yılsonu finansal tablolarının "sonuç belirleme" işlevine uygun olup olmadığının denetçi tarafından açıklanmasıdır. AŞ.'nin finansal tablolarının ve YK yıllık faaliyet raporunun denetimi, Türkiye Muhasebe Standartları ile kanuna ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini içerir. Denetleme, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve Türkiye Denetim Standartları'na uygun olarak ve özenle yapılır. Denetleme, şirketin durumunun "dürüst resim ilkesine" uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını; yansıtılmamışsa bunun sebeplerini; aykırılıkları ve yanlışları açıkça ortaya koyacak şekilde yapılır ve gerçeği dürüstçe belirtir (TTK m. 398, f. 1).

Denetim faaliyetinin ilk basamağını, denetçilerin çıkaracağı denetim planı oluşturur ve bu denetim planında, denetlenecek olan AŞ.'nin tespit edilen özellikleri ve hakkındaki bilgiler ile bu bilgiler ışığında denetimin nasıl yapılacağı konusunda açıklamalar yer alır. Daha sonra denetçilerin denetim çalışmaları, denetim ilke ve kurallarına bağlı olarak başlar, deliller toplanır (Çelik, 2006:573).

TTK'ya göre; denetçilerin, denetime başlayabilmeleri için bu ön hazırlıklardan sonra, şirketin finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunun kendilerine teslimi gerekir. YK, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli tüm imkânları sağlar.

Burada, denetçilerin özenli bir şekilde denetimi gerçekleştirebilmesi için bilgi alma hakkı, oldukça geniş bir yetki çerçevesine oturtulmuş ve YK, denetçinin denetim için ihtiyaç duyduğu her belgeyi, denetçiye sunmakla yükümlü kılınmıştır. Denetçilerin bu yetkilere finansal tabloların hazır edildiği andan itibaren sahip olduğu belirtilse de yıl sonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi bu yetkilerini tablolar daha hazırlanma aşamasındayken de kullanabilmektedir ( TTK m. 401, f. 2) . Ayrıca denetçi bu yetkilerini, özenli bir denetim için gerekiyorsa, yavru ve ana şirketler için de kullanabilmektedir (TTK m. 401, f. 2). Denetçi bu belgelere ve denetim kurallarına göre çalışmalarını sürdürür ve denetim raporunu hazırlamaya başlar.

#### **4.12.2.Denetçi ile Anonim Şirket Arasındaki Görüş Ayrılıkları**

AŞ. ile denetçi arasında şirketin veya topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve YK'nın faaliyet raporuna ilişkin olarak; kanun, idarî tasarruf veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması hususunda görüş ayrılıkları oluşabilir. Bu görüş çatışması, denetçinin yorumu doğru değilse, onun sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmasına sebep olabilir ki; her iki yazının da sonuçlarının şirket açısından ağır olduğu TTK m. 403'te belirtilmektedir. İşte bu ağır sonuçların haksız bir şekilde oluşmaması için YK'nın veya denetçinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir ve kararı kesindir (TTK m. 405, f. 1).

Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıklarının çözümünde mahkemelerin neye göre karar vereceği ve bu kararın nasıl icra edileceği, doktrine göre tartışmalıdır. Ayrıca burada yine mahkemelerin şirket iç işlerine fazlaca müdahale ettiği ve bu şekilde mahkemelerin zaten fazla olan iş yükünün gereksiz



olarak artırıldığı ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre; bu gibi hallerde uyuşmazlıkların, TTK m. 406'da öngörülen özel denetçi atanması yolu ile yani mahkeme dışında giderilmesi daha yararlı olacaktır (Ulaş, 2005:196).

TTK m. 405, f. 2'ye göre dava giderlerinin borçlusu şirkettir. Yani mahkemede şirket haklı çıksa bile dava masraflarını şirket karşılayacaktır ki bu hüküm doktrindeki bir görüşe göre yanlış bir şekilde ve belki de mesleki taasupla konulmuştur (Arslan, 2008:835-836).

#### **4.12.3. Denetim Raporunun Hazırlanması ve Görüş Yazısı**

Denetçi, “yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler” (m. 402, f. 1).

İşlem denetçisi de “kuruluşun denetlenmesine ilişkin” kendi raporunda<sup>2</sup>:

a) “payların tamamının taahhüt edildiğini,

b) pay bedellerinin, kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan en az tutarlarının, kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını ve buna ilişkin banka mektubunun mevcut olduğunu; bu yükümlülüğün dolanıldığına ilişkin açık bir belirti bulunmadığını,

c) aynî sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini,

d) mahkemece resmîyet verilen raporun dosyaya sunulduğunu,

e) kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu,

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

---

<sup>2</sup> “Bu raporu, orta ve küçük ölçekli ile halka açık olmayan anonim şirketlerde bir YMM veya SMMM de düzenlemeye yetkilidir.” (TTK m. 351).

Denetçi, denetim raporunu hazırladıktan sonra, denetim raporunda yapılan açıklamalarından çıkan sonucu içeren bir de “görüş yazısı” hazırlar (TTK m. 403, f.1). Olumlu görüş yazısı, sınırlı olumlu görüş yazısı ve olumsuz görüş yazısı dışında yazı verilmesi veya herhangi bir yazı verilmemesi mümkün değildir (TTK m. 403). Denetçi, raporunu ve görüş yazısını imzalar ve YK’ya sunar (TTK m. 402, f. 7). Uluslararası Denetim Standartları kapsamında yer alan denetim raporu aslında TTK’da “görüş yazısı” olarak tanımlanan doküman ile sınırlıdır. Bu nedenle TTK’da düzenlenen denetim raporunun Uluslararası Denetim Raporuyla Uyumlu olduğu söylenemez (Dural, 2005:33).

TTK m. 524’e göre; AŞ.’nin finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü YK, bilanço gününden itibaren altı ay içinde;

1- finansal tabloları,

2- YK’nın yıllık faaliyet raporunu,

3- denetçinin TTK m. 403 uyarınca verdiği görüşü ve

4- GK’nın buna ilişkin kararını, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilân ettirir ve

şirketin internet sitesine koyar. Bu belgelerin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na verilmesine ilişkin hükümler saklıdır.

#### **4.12.3.1. Denetim Raporunun Hazırlanması**

AŞ.’nin denetimi çok başarılı bir biçimde tamamlansa da yapılan çalışmalar sonucu, elde edilen verilerin değerlendirmesinin yapıldığı denetim raporunun, kurallara uygun şekilde düzenlenmemesi, denetim faaliyetinin işlerliğini engeller (Çelik, 2006:575). Ancak TTK m. 366, f. 2 hükmü ise denetim sonucu rapor konusunda, bir nevi boşlukta kalmaktadır. Zira bu hükme göre: “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla işlerinde yönetim

kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.” Burada, YK’nın “iç denetim” amacıyla kuracağı komite ve komisyonların, denetim sonucu rapor hazırlayacakları belirtilmemiştir. Her ne kadar YK üyeleri bu komitede yer alabilse ve kendi yaptıkları denetim sonucu bir rapora ihtiyaç duymayabilecekleri savunulabilse de madde metninden, başka kimseler tarafından da bu komitenin oluşabileceği anlaşılmakta ve dolayısıyla yapılan iç denetimin sonucu bir rapor hazırlanması zorunluluğu doğmaktadır. Ayrıca bu komite ve komisyonların iç denetimi ile bağımsız denetçilerin (dış) denetimi sonucu, birbiriyle çelişmekte ise hangisine göre şirketin konum alacağı belirtilmemiştir. TTK’da ya da gerekçede bu konularda herhangi bir açıklık bulunmamaktadır.

Denetçi tarafından sunulacak olan denetim raporuna ilişkin kurallar, ana hatlarıyla şu şekilde sıralanabilir (TTK m.402):

a) Denetim raporunun açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi, konusunun finansal tablolar olması, kapsamının net bir şekilde ortaya konulması ve geçmiş yıl ile karşılaştırmalı olarak hazırlanması gerekecektir.

b) Denetçi, YK’nın değerlendirmelerini, ayrı bir raporda, finansal tablolarla karşılaştıracak ve gerçeklerle uyumunu irdelenecek. Ayrıca bu konudaki kendi görüşlerini de bildirecektir.

c) Raporda, YK’nın yasalara uygun hareket edip etmediği, şirketin varlığını tehdit eden olguların bulunup bulunmadığı, ticari defterlerin hukuka uygun tutulup tutulmadığı, finansal tabloların ve yıllık raporun dürüst ve şeffaf resim ilkesine uygun düşüp düşmediği ve nihayet denetimin niteliği belirtilmelidir.

Denetim raporunun, TTK m. 402’de belirlenen hususları birebir içermesi gerekmektedir. Zira herhangi bir eksiklik halinde sadece raporun değil, denetimin de eksik, yetersiz ve kanuna aykırı olduğu kabul edilmektedir.

TTK’da üç farklı denetim raporu düzenlenmiştir. Bunlar; YK’nın hazırladığı yıllık faaliyet raporuna ilişkin, riskin erken tespitine ilişkin ve en

önemlisi finansal tablolara ilişkin denetim raporudur. İşlem denetçisinin kuruluşteki denetimine ilişkin ayrı bir denetim raporu düzenleyeceğini daha önce belirtmiştik. Özel denetim kapsamında özel denetçinin düzenleyeceği rapor ise TTK'da ayrı hükümlere bağlanmıştır.

TTK'ya göre özel denetçi;

- Yaptığı incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verir (TTK m. 442, f. 1).

- Mahkeme, raporu şirkete tebliğ eder ve şirketin, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğrattığı ve bu sebeple istem sahiplerine sunulmamasına ilişkin bir istemi varsa bu konu hakkında da karar verir (TTK m. 442, f. 2).

- Mahkeme, şirket ve istem sahiplerine, açıklanan rapor hakkında, değerlendirmeleri bildirmek ve ek soru sorma imkanını tanır (TTK m. 442, f. 3).

- YK, özel denetim raporunu ve buna ilişkin değerlendirmeleri, ilk önce GK'ya sunar (TTK m. 443, f. 1).

Her pay sahibi, GK toplantısını izleyen bir yıllık süre içinde, şirketten, raporun ve YK'nın görüşünün bir suretinin verilmesini isteyebilir (TTK m. 443, f. 2).

Özel denetçi dışındaki denetçiler, TTK m. 402'ye uygun bir rapor hazırladıktan sonra görüş yazısıyla birlikte bu raporu imzalar ve YK'ya sunar.

#### **4.12.3.2. Görüş Yazısı**

Denetçinin açıklamalarının bulunduğu denetim raporundan ayrı olarak, yaptığı inceleme ve araştırmalar sonucu oluşan ve kendi değerlendirmelerini içeren yazıya görüş yazısı denir (Çelik, 2006: 579). Bu yazı; denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamını içermelidir ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılmalıdır (TTK m. 403, f. 1, 2). Görüş yazısında, ayrıca YK'nın sorumluluğunu gerektirecek bir durumun mevcut olmadığına, eğer varsa bu sorunlara da işaret edilir (TTK m. 403, f. 2).

TTK'da özellikle "yazı" ifadesi tercih edilmiştir. Zira "rapor" denilseydi, denetçi raporuyla karışabilir, hatta onun bir sonucu olarak görülebilirdi. Oysa TTK'nın amacı, denetçinin ayrı bir yazı vererek sonuç açıklamasıdır. Ancak doktrinde, denetçinin direkt olarak, bir bakıma yıllık rapor hakkında görüş bildirmesi, Uluslararası Denetim Standartları'nın sınırlarını aşan bir durum olarak değerlendirilmektedir (Dural, 2005:30-31).

Finansal tablo ve yıllık faaliyet raporlarının akıbeti görüş yazısına tabidir. Zira GK'nın bunlar hakkında bir karar verebilmesi için görüş yazısının olumlu görüşü içermesi zorunludur. Aksi halde YK'nın bu tablo ve raporları GK'ya sunması mümkün değildir. Denetçinin, incelenen finansal tablolar hakkında bir görüşe varabilmesi için ise; soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla, yeterli sayıda ve uygun kanıt elde etmesi gerekir.

Sınırlı olumlu ve olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda, GK, söz konusu finansal tabloları esas alarak, açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan herhangi bir karar alamaz. Bu hâllerde YK, görüş tarihinden itibaren iki iş günü içinde, GK'yı toplantıya çağırır ve toplantı tarihinde geçerlilik kazanacak şekilde istifa eder. GK yeni bir YK seçer. Bu kurul altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve denetleme raporu ile birlikte GK'ya sunar (TTK m. 403, f. 5).

Denetçi, gerekçeli olmak kaydıyla; sadece olumlu, sınırlı olumlu veya olumsuz görüş yazısını imzaladıktan sonra YK'ya sunar (Çelik, 2006:580).

#### 4.13. TÜRK TİCARET KANUNUNDA ÖZEL DENETÇİ

Esas olarak TTK'nın 438-444'üncü maddeleri arasında düzenlenen "özel denetim" kavramı, aynı kanununun 207, 404, 406, 554 ve 618'inci maddelerinde de karşımıza çıkmaktadır.

Özel denetimi ise, belirlenmiş bir konuda işletmeye bilgi sağlamayı amaçlayan denetim türü olarak tanımlayabiliriz. Özel denetimde sorunlar ve denetimin konusu önceden belirlenmiştir. Bu sorunların belirlenmesinde kullanılacak hipotezler açıkça belirlenir. Konuyla ilgili uygulanan hipotezlerin sonuçları çıkarıldıktan sonra sonuçların geliştirilmesine çaba sarf edilir (Ricchiute, 1995: 6).

Bahsedilen özel denetimi sınıflayacak olursak;

- Hâkim şirket ve bağlı şirket arasındaki ihtilafların giderilmesi hususunda,
- Şirket genel kurulunca bazı hususların açığa kavuşturulması için,
- Şirket azlık pay sahiplerinin istemi üzerine,

üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bu sınıflamalara aşağıda ayrı ayrı yer verilecektir.

##### 4.13.1. Hâkim Şirket ve Bağlı Şirket Arasındaki İhtilafların Giderilmesi Hususunda Yapılan Özel Denetim

Tek düzen hesap planı çerçevesinde oluşturulan şirket bilançolarına bakıldığında "24 Mali Duran Varlıklar" içerisinde "bağlı ortaklıklar" muhasebe kaleminin olduğu görülebilir. Ayrıca bağlı ortaklıklar ile ilgili borç ve alacak hesapları da muhasebe hesap planında yer almaktadır. Bu kalemlere sahip olan işletmelerin bilançoları bağlı ortaklıkların finansal tablolarından etkilenecektir. Şirket bilançolarının değişmesi, şirketin finansal tablolar analizinde yer alan birçok hesaplama ölçütünün, dolayısıyla da şirketin risk ve karlılık vb. değerlerinin değişmesine sebebiyet verebilecektir.

Yukarıda yer verilen riskler ve/veya tereddütlerle ilgili uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması amacıyla kanunda bazı hükümlere yer verilmiştir.

Kanunun 207'inci maddesinde denetçi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi; bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebileceği hükmüne yer verilmiştir. Bir diğer durum ise Kanunun 406'ıncı maddesinde;

a) Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya

b) Yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa,

herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabileceği şeklinde yer almaktadır.

#### **4.13.2. Şirket Genel Kurulunca Bazı Hususların Açığa Kavuşturulması İçin Yapılan Özel Denetim**

Şirket pay sahiplerinin şirket kârından pay almak, tasfiden pay almak, genel kurulda oy kullanmak (oy hakkından yoksun pay sahipleri hariç) gibi birçok kanuni hakları vardır. Yapılacak denetimlerde en önemli taraflardan biri olan şirket pay sahiplerinin haklarından biri de bilgi alma veya inceleme yapılmasını isteme hakkıdır. Bu hakkın kullanımını; pay sahibinin isteminin (denetim taleplerinin) genel kurulca kabulü veya reddi durumlarında karşılaşılabilecek durumlara ilişkin hükümler ile yaptırılacak özel denetimin usul ve esaslarının yer aldığı hükümlere, Kanunun 438-444'üncü maddeleri arasındaki kısımda yer verilmiştir.

## **Genel kurulun kabulü**

Kanunun 438'inci maddesinde her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteyebileceği şekli ile uygun görülecek istek üzerine özel denetçi atanmasıyla ilgili olarak da, Genel kurul istemi onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebileceği hükmüne yer verilmiştir.

### **4.13.3. Genel Kurulun Özel Denetim İsteğini Reddi (Şirket Azlık Pay Sahiplerinin İstemi Üzerine)**

Bu kısımda ise, pay sahibi şirket faaliyetlerinde veya finansal tablolarında ciddi bir hata veya hile olduğunu düşünmesine rağmen kendisi gibi düşünen kişilerin sayısı genel kurulda karar yetersayısına ulaşmadığından dolayı yukarıda anlatılan olağan yolla özel denetim talebini gerçekleştirememesinden dolayı, Kanun belli ölçütleri aşan pay sahibi ve/veya pay sahiplerini azlık pay sahibi olarak görmekte ve azınlığın haklarının korunması adına şartları taşımak koşuluyla özel denetim yaptırabilme imkânını sağlamaktadır. Kanunun 439'uncu maddesinde Genel kurulun özel denetim istemini reddetmesi hâlinde, sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibarî değeri toplamı en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahipleri üç ay içinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atamasını isteyebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen özel denetim taleplerinin gerçekleştirilmesinde; özel denetçi atamasının ne şekilde yapılacağı, görev yapacak özel denetçinin denetim kapsamı ve bu denetim gerçekleştirirken kimlerden bilgi isteyebileceği, denetim sonucu rapor hazırlanması ile bu raporda yer alan bilgilerin kimlere ne şekilde aktarılabilmesi, raporda yer verilen bilgilerin ne şekilde işleme konulacağı, yapılan veya yapılacak masrafların kimlere yükletilebileceği hususlarını açıklayan hükümlere Kanunun 440-446'ıncı maddeleri arasında yer verilmiştir.



Bununla birlikte denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili olarak Kanunun 554'üncü maddesinde de hükümler yer almaktadır (TTK md. 207, 404, 406, 438-444, 554).

#### **4.14.DENETÇİLERİN HUKUKİ SORUMLULUĞU**

Denetleme, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve Türkiye Denetim Standartları'na uygun olarak ve özenle yapılır (TTK m.398). Sorumluluk halleri; dürüstlüğün, tarafsızlığın ve sır saklama yükümünün ihlâlidir (TTK m. 404 gerekçesi). Nitekim IFAC'a 608 bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanarak 2002 sonu yayınlanmış ve AB Komisyonunca da benimsenmiş olan denetim standartlarında, denetimin genel ilkeleri sıralanırken, denetçinin etik kurallara uymakla yükümlü olduğu belirtilmekte ve bunlar; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki özen ve dikkat, sır saklama, mesleki davranış ve teknik standartlar şeklinde sayılmaktadır (Uzay, 1999:352).

Denetçilerin hukuki sorumluluğu TTK m. 554'te genel olarak, denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu TTK m. 404'te, pay sahiplerinin bilgi alma hakkından doğan sorumlulukları ise TTK m. 437'de düzenlenmiştir.

Birden çok denetçinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları hâlinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur (TTK m. 557). Davacı, birden çok sorumlu kişiyi, zararın tamamı için birlikte dava edebilir ve hakimin aynı davada her bir davalı denetçinin tazminat borcunu belirlemesini isteyebilir. Birden çok sorumlu denetçi arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir (TTK m. 557).

Cezai sorumluluk olarak; işlem denetçilerinin (kurum denetçisi olarak geçmektedir), denetime ilişkin raporlarını TTK m. 351'e aykırı olarak vermeleri hâlinde, üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacakları belirtilmiştir ve bu suç resen takip olunacaktır (TTK m. 562, 563).

##### **4.14.1.Denetçilerin Genel Sorumluluğu**

TTK m. 554'e göre;

Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.

TTK m. 560'a göre; sorumlu olan denetçilere karşı şirketin tazminat istemek hakkı, şirketin, zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Ancak bu fiil cezayı gerektirip, Türk Ceza Kanunu'na göre daha uzun dava zamanaşımına tâbi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanır.

TTK m. 554'te anılan denetçilerin, sır saklama yükümünü ihlâl etmeleri hâlinde tâbi oldukları sorumluluk özel olarak TTK m. 404'te düzenlendiği için, genel hüküm niteliğindeki TTK m. 554, kural olarak TTK m. 404 kapsamına giren ihlâllerde uygulanmaz. Sorumluluk, kusur ilkesine bağlanmıştır. Ancak denetçilerin kusursuz oldukları asıldır. Zira kusuru iddia eden ispatlayacaktır.

Söz konusu hükümde, alacaklılar dışında üçüncü kişilere karşı denetçilerin sorumlu olacağı düzenlenmemiştir. Ancak pay sahiplerine karşı sorumluluğun düzenlenmiş olması pek çok ülkede bu düzenlemeye henüz gidilmemiş olması dolayısıyla takdir edilmektedir.

#### **4.14.2. Denetçilerin Sır Saklama Yükümlülüğü**

Denetçiler, TTK'daki düzenlemeye göre denetledikleri AŞ.'nin çok önemli bilgi ve belgelerine ulaşabilecek konumda olup, bir kısım bilgi ve belgeleri de YK'dan talep edebileceklerdir. Zira YK da bunları derhal hazır etmekle yükümlüdür. Denetçilerin söz konusu bilgi ve belgeleri denetim faaliyeti dışında kullanmaları, hem şirkete hem de şirketle ilgili diğer kişilere zarar verebilir. Bu nedenle TTK'da denetçilerin sır saklama yükümlülüğü düzenlenmiştir.

Denetim sırasında toplanan bilgiler, esasen gizli nitelikte kabul edilir ve denetçi tarafından açıklanamaz. Ancak finansal tablolara verilmesi gereken

açıklayıcı bir notun verilmemiş olduğu durumlarda denetçinin bu notu açıklaması sır saklama kapsamında sayılmamalıdır. Zira denetim kurallarına bağlı olarak yapılması gereken zorunlu açıklamalar ile kamuyu aydınlatma amacı ile mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurular sır sayılmaz.

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

Denetçinin bir bağımsız denetleme kuruluşu olması hâlinde, sır saklama yükümü, bu kurumun YK'nu, üyelerini ve çalışanlarını da kapsar (TTK m. 404, f. 3).

Denetçiler, yukarıdaki hükümlere göre; hem denetleme sırasında öğrendikleri şirketin sırlarını saklamak hem de bu sırları kullanmamak yükümü altındadır. Zira sorumluluğun şartı, "sırrın kullanılmasıdır". Ancak sorumluluk için kullanma sonucunda bir yarar/menfaat elde edilmiş olması şart değildir. Sırrın izinle kullanılması sorumluluğu ortadan kaldırır. Ancak iznin, denetlenen AŞ.'nin kanuni temsilcisi olan YK tarafından verilmesi gerekir (TTK m. 404 gerekçesi). Herkes tarafından bilinen hususların açıklanması ise denetçilerin sorumluluğunu doğurmaz. TTK m. 404, f. 6'ya göre adli ve idari soruşturma hallerinde, suça ilişkin durumlar söz konusu olduğunda, sır sayılan bilgi ve belgelerin denetçilerce yetkililere verilmesi, sır saklama yükümlülüğünün ihlali anlamına gelmez.

TTK'da denetçilerin sır saklama yükümüyle sorumlu oldukları kimseler sınırlı olarak; şirket ve bağlı şirket olarak belirtilmiştir. Ancak denetçiler, sır saklama ve kullanmama sorumluluğunu yerine getirmediği takdirde, sadece onlara karşı değil; özellikle pay sahiplerine ve alacaklılara karşı da onların menfaatlerini zedeleyici bir konuma gelmektedir. Madde gerekçesine göre

hüküm; hem şirketin hem de üçüncü kişinin zararının tazminini öngörmüştür ve zararın bu muhatapları, aynı zamanda aktif dava ehliyetini de haizdirler. Fakat şirketin/bağlı şirketlerin pay sahipleri denetçilerin sır saklama yükümüne aykırı davranışları sonucu zarar görmelerine rağmen, onlara karşı tazminat davası açamayacaklardır (TTK m. 404 gerekçesi.).

Denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluklarına aykırı davranışları sonucu oluşan zararı, tazmin etmeleri gerekir; ki bu tazmin yükümü, kanun dışında, sözleşme ile daraltılamaz ve kaldırılamaz (TTK m. 404, f. 4). Denetçinin sorumluluğuna ilişkin tazminat istemleri, denetim raporu tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanunu'na göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır (TTK m. 404, f. 5). Buradaki zamanaşımı süresinin başlangıcından kastın, raporun hazırlanıp imzalandığı tarih mi. Yoksa YK'ya sunma tarihi mi olduğu belirli değildir. Bize göre bu tarih raporun denetçilerce hazırlanmış ve bitirilmiş olduğunu gösteren imzalanma tarihidir. Ancak doktrinde denetim raporunun aleniyet kazandığı “yayımlanma tarihinde” zamanaşımının başladığı savunulmaktadır (Çelik, 2006:59). Aslında denetçilerin öğrendikleri şirket sırlarını ilk kullandıkları tarihten itibaren zamanaşımı işlemesi gerekir. Zira denetçiler, denetim faaliyeti sırasında şirketin sırlarına vakıf olabilmekte ve bu sırları uygulamada denetim raporunu hazırlamadan önce de kullanıp, menfaat elde edebileceklerdir. Ancak TTK'da, sorumlu denetçilerin bu yükümlerine aykırı hareket ettiklerinin şirket ve bağlı şirket tarafından en geç denetim raporu tarihinde öğrenileceği varsayılmıştır.

#### **4.14.3. Denetçilerin Pay Sahiplerine Karşı Sorumluluğu**

Denetçinin bağımsızlığı, “yani şirketin dışında bulunması ve şirketin organı olmaması (tartışmalı), onun bilgi verme yükümlülüğünün bulunmadığı anlamına gelmez. Zira denetçinin bilgi verme yükümü, yüklendiği görevden doğar. Bu sebeple, denetçinin ve gerekiyorsa, kendilerini ilgilendiren konular dolayısıyla işlem denetçilerinin GK'da hazır bulunmaları” TTK m. 407, f. 2634'de açıkça öngörülmüştür.

TTK m. 437'ye göre, bağımsız denetçilerin denetledikleri; finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, YK'nın yıllık faaliyet raporu ve denetleme raporları GK'nın toplantısından en az onbeş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur ve bunlardan finansal tablolar ve konsolide tablolar, bir yıl süre ile merkezde ve şubelerde paysahiplerinin bilgi edinmelerine açık tutulur. Pay sahibi GK'da denetçilerden, denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında bilgi isteyebilir. Verilecek bilgiler, hesap verme ve dürüstlük ilkeleri bakımından özenli ve gerçeğe uygun olmalıdır. Paysahiplerinden herhangi birine bu sıfatı dolayısıyla denetçiler tarafından, GK dışında bir konuda bilgi verilmişse, diğer bir pay sahibinin istemde bulunması üzerine, aynı bilgi, gündemle ilgili olmasa da aynı kapsam ve ayrıntıda denetçilerce tekrar verilir (TTK m. 437, f. 2). Madde metninde geçen "denetimin yapılma şekline ilişkin bilgi alma hakkı"ndan kasıt; uygulanan yöntem, denetime hangi sıklıkta yer verildiği ve kaç uzmanın çalıştırıldığı da dahil denetime ilişkin her türlü sorunun sorulabilmesidir. Denetçilerin, sonuçlar hakkında bilgi vermesinin anlamı ise; rakamların ve rapordaki ifadelerin yorumunu pay sahiplerine yapmalarınıdır.

"Hesap verme" ibaresi, hükme bilinçli konulmuştur. Amaç sadece aydınlatma, üyelerin fikirleri olsun diye bilgi verme değil; denetlemeye olanak sağlayacak rakamların, olguların ve sonuçların açıklanmasıdır (TTK m. 437 f.2).

Bilgi verilmesi, sadece, istenilen bilgi verildiği takdirde şirket sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye girebileceği gerekçesi ile reddedilebilir (TTK m. 437, f. 3). GK'ya sadece sağduyulu pay sahipleri katılmamakta, bu kurul toplantıları rakiplerce de izlenebilmektedir. İncelemeyi yapan pay sahiplerinin gerçek amacı çok çeşitli olabilir ve bu amaçların bir kısmı bilgi alma hakkının amacı ile bağdaşmayabilir, hatta ona ters düşebilir. Eşit işlem ilkesi uyarınca her paysahibine bu hak tanındığı için söz konusu hakka sınır konulması menfaatler dengesi gereğidir (TTK m. 437, f. 3).

TTK m. 437, f. 3 gerekçesine göre; şirket sırrında, rakip bir şirketin bilmediği, öğrenmemesi gereken, şirketin zararına kullanabileceği, elde etmek

için çalıştığı, peşinde olabileceği "bilgi" ölçüsü kabul edilebilir. Rakiplerin ulaşabileceği, çeşitli kaynaklar aracılığı ile elde edebileceği, verileri ve bilgileri kullanarak yorumlama/değerleme ile çıkarabileceği bilgiler sır olamaz. Şirket menfaatlerinin zarara uğraması, şirket işletmesinin, bağlı şirketlerinin, müşteriler çevresinin, dağıtım kanallarının ve ilişkilerinin vs.'nin kayba uğraması veya bu nitelikte pek de uzak olmayan bir tehlikenin varlığı demektir. Zarar ile sadece malvarlığı zararı kastedilmemiştir.

Bilgi alma veya inceleme istemleri cevapsız bırakılan, haksız olarak reddedilen, ertelenen ve bu anlamda bilgi alamayan pay sahibi, reddi izleyen on gün içinde, diğer hallerde de makul bir süre sonra şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurabilir. Mahkeme kararı, bilginin GK dışında verilmesi talimatını ve bunun şeklini de içerebilir ve mahkeme kararı kesindir (TTK m. 437, f. 5).

Pay sahiplerinin TTK'da düzenlenen 'bilgi alma ve inceleme hakkı', esas sözleşmeyle ve şirket organlarından birinin kararıyla kaldırılamaz ve sınırlandırılmaz (TTK m. 437, f. 6). GK'nın, pay sahibinin bilgi alma, inceleme ve denetleme haklarını, kanunen izin verilen ölçü dışında, sınırlandıran kararları batıldır (TTK m. 447, f. 1, b. (b)).

TTK m. 554'te düzenlenen denetçinin genel sorumluluğuna göre, "kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde" denetçiler; şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarar nispetinde sorumlu olur. Dolayısıyla denetçilerin, pay sahiplerinin bilgi alma hakkına uygun hareket etmedikleri yani onlara, kanuna uygun olarak talep ettikleri bilgileri dürüst bir şekilde iletmedikleri takdirde, onların yanlış, eksik ya da hiç öğrenemedikleri bilgiler nedeniyle zarara uğramaları hâlinde oluşan zararı denetçiler, onlara tazminat olarak vermek durumundadır yorumunu yapabiliriz.

#### **4.14.4.Denetçilerin İbrası**

TTK m. 424'e göre: "Bilânçonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararı, kararda aksine açıklık bulunmadığı takdirde, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve denetçilerin ibrası sonucunu doğurur. Bununla beraber, bilânçoda

bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse onama ibra etkisini doğurmaz.”

TTK m. 424 gerekçesine göre: “Peçeleme, bilinçsiz bir şekilde de yapılmış olabilir veya bilançoya konulan bir kalem mesela karşılık amacını aşan bir şekilde gerçek durumun görülmesine engel olabilir. Bu gibi hâller ibraya engel olmamalıdır.”

Ancak madde hükmü, şirketin gerçek durumunun görülmesine bilanço düzenlemesi engel ise artık burada ayrıca bilinçli hareket edilmiş olması şartını getirmek gereksizdir, bu unsur olmadan da böyle bir bilançoya dayalı ibra kararının geçerli olmayacağı düzenlemesi yeterli olacaktır, görüşüyle eleştirilmektedir (Ulaş, 2005:197).

TTK’da ibranın etkisi; GK kararıyla kaldırılamayacak şekilde düzenlenmiştir (TTK m. 558, f. 1). GK’nın, “denetçilerin sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddî olaylara ilişkin olarak, şirketin, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan pay sahiplerinin dava hakkını kaldırır; diğer pay sahiplerinin dava hakları ise ibra tarihinden itibaren altı ay geçmesiyle düşer” (TTK m. 558, f. 2). Altı aylık süre hak düşürücüdür. Ancak ibra bir GK kararı olduğu için bu karara karşı iptal davası açılabilir.

TTK m. 559’a göre; denetçilerin, şirketin kuruluşundan ve sermaye artırımından doğan sorumlulukları, şirketin tescili tarihinden itibaren dört yıl geçmedikçe sulh ve ibra yoluyla kaldırılamaz. Bu sürenin geçmesinden sonra da sulh ve ibra ancak GK’nın onayıyla geçerlilik kazanır. Bununla beraber, esas sermayenin onda birini temsil eden pay sahipleri, sulh ve ibranın onaylanmasına karşı iseler, sulh ve ibra GK tarafından onaylanamaz.

## **BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER**

Türkiye’de 1957’den beri yürürlükte bulunan, temel kanunlarımızdan biri olan 6762 sayılı TTK’nın yerine, 01.07.2012 tarihinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Yeni kanun reform niteliğinde birçok değişiklik içermektedir.

Küreselleşen dünyamızda ulusal firmalarımızın da uluslararası iş dünyasında yer edinmesiyle birlikte önceki TTK hükümlerinin de değişmesi elzem hale gelmiştir. Böylelikle uluslararası finansal raporlama ve denetim standartları oluşturulmuştur. Hem bağımsız denetim mesleğinin gereği gibi ifası, mesleğe giriş, yetiştirilme, sınav vb. hususların oluşturulması hem de bağımsız denetim mesleğinin icrasında uluslararası standartların da göz önünde bulundurulması uygulama birliğinin sağlanması adına 2011 yılından 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur.

Türkiye’deki sermaye şirketlerinin ekseriyeti muhasebeyi ödenecek vergi miktarının hesaplanması ve dolayısıyla vergi mevzuatına uyum için tutulmaktadır. Maalesef bu durum uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasında engel teşkil etmektedir. Oysaki bağımsız denetimde vergi mevzuatından ayrı olarak pay sahiplerinin doğru bilgilendirilmesi, şirket taraflarının şirket hakkında sağlıklı bilgi alması vb. hususlar ön plana çıkmaktadır.

6102 sayılı TTK’nın denetim konusundaki köklü değişikliklerinin yanı sıra, muhasebe ile ilgili, ticari defterlerin tutulması ve tasdiki, elektronik ortamda kayıtların düzenlenmesi, şirket yapısıyla ilgili olarak, şirket birleşmeleri, bölünmeleri, tür değişiklikleri hususlarında, şirket faaliyet konusuyla ilgili ultra vires ilkesinin kaldırılması, şirketlerin şeffaflık ilkesi gereğince; web sayfası kurma zorunluluğu getirilerek, mevzuatla tayin olunan belli içeriklerin belli sürelerle bu sitelerde yayımlanması zorunluluğu gerektiği, şirket sermayesiyle



ilgili olarak; sermaye miktarı ve ödenme şekilleri hususlarında, şirket yönetim yapısıyla ilgili olarak; tek kişilik sermaye şirketi kurulabilmesinin sağlanması, teknolojik imkânların kullanılabilirliği açısından genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarının elektronik ortamda yapılabilmesi hususlarında önemli değişiklikler içerdiğini söyleyebiliriz.



## KAYNAKÇA

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Gerekçesi

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

Akdoğan, N.; Gülhan, O. ve Aktaş, M. (2016). "Borsa İstanbul'da Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Düzeyinin Bağımsız Denetçi Görüşüne Etkisi ve Bağımsız Denetim Piyasa Yapısı Ulusal Pazar – Gözaltı Pazarı – Kurumsal Yönetim Endeksi Karşılaştırması" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 18 (Özel Sayı 1), s. 12-21.

Altaş, S. (2011). "Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yönetim ve Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Devri" Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran, s. 99-101.

Altaş, S. (2012). "Yeni TTK'da Limited Şirket Kuruluşu İçin Öngörülen Temel Yenilikler Ve Değişiklikler" Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos, s. 203-212.

Altaş, S. (2013). "Genel Kurul Toplantılarını Online Yapacak Anonim Şirketlerin Uymaları Gereken Esaslar" Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos, s. 119-128.

Andıç, P. (2006). Ticaret Hukuku-1, Ankara: Agon Yayınları.

Arens, A. and Loebbecke, J., (2000). "Auditing An Integrated Approach", USA: Prentice Hall College Div.

Arslan, İ. (2008). TBB., Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplantıları I – II –III, 4 Şubat 2008.

Arslan, Ö. (2016). "Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarınca Denetçi Seçilmesi Mümkün Müdür?" Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran, s. 135-139.

Aydemir, İ. (2008). 2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme, Vergi Dünyası, Sayı 320, Nisan 2008.

Bağpınar, A. (2005). Türkiye de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, sayı: 149.

Bozkurt, N. (2000). Muhasebe Denetimi, 3. Basım, İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, T. (2010). THEMİS-Ticaret Hukuku, 4. Baskı, İstanbul: İkinci Sayfa Yayıncılık.

Bozkurt, T. (2012). THEMİS-Ticaret Hukuku, 6. Baskı, Cilt 2, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Carmichael, D. R. and Willingham, J. J. (1989). Auditing Concepts and Methods, New York: McGraw-Hill Inc.

Çelik, A. (2006). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, Prof. Dr. Tuğrul Ansay'a Armağan, Ankara.

Çelik, A. (2005). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Ankara.

Dal, S. ve Çalış, E. (2013). "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi" Mali Çözüm Dergisi Temmuz-Ağustos, s. 87-106.

Dural, F. (2005). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi Ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi, Mali Çözüm, Sayı 70, Ocak-Şubat-Mart 2005.

Deis R. D. and Giroux, A. G. (1992). "Determinants of Audit Quality in Public Sector", The Accounting Review, Vol:67, Issue:3, July, pp. 462-479.

Ercan, T. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri, 2. Baskı, Ankara: Adalet yayınevi.

Ergün, D. ve Yılmaz, H. (2013). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staja Başlama, Derin Yayınları, 16. Basım, İstanbul.

Ertugay, E. (2016). "Bağımsız Denetim" Ankara: TESMER Sunum Notları.

Ertugay, E. (2016). SMMM Muhasebe Denetimi Sunum Notları, Ankara.

Gökmen, N. (2013). Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, İstanbul, Cilt :1.

Güredin, E. ve Ercan, Y. (1982). Denetim İlkeleri ve Teknikleri, İstanbul.

Haftacı, V. (2011). Muhasebe Denetimi, Kocaeli.

<http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8027/Tablo-2-Yetkilendirilen-Denetc%CC%A7iler>, (Erişim Tarihi: 16.12.2018).

<http://risk.gtb.gov.tr/istatistikler/veri-bultenleri/2016>,(Erişim Tarihi: 16.12.2018).

Kavak, A. (2005). Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri, 1.Basım, İstanbul: Beta Yayınevi.

Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Bağlamında Ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali kontrol Sistemi, Kocaeli üniversitesi sosyal bilim enstitüsü dergi, sayı: 9.

Köse, Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, TC. Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yayınları, Ankara.

MEGEP, (2011). Sermaye Şirketleri, Muhasebe Finansman, Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları.

Moray, S. (2015). “Anonim Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sisteminde Öne Çıkan Hususlar” Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, s. 141-152.

Narbay, Ş. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim Yapılması Şartları ve Özel Denetçinin Atanması Usulü, Prof. Dr. Hüseyin Ülgen’e Armağan, 1. Cilt, İstanbul.

Özel, S. (2005). Türk Ticaret Kanunu Tasarı Taslağı Ve Muhasebe Ve Denetimin Önemi, Yaklaşım, Sayı 153, Eylül 2005.

Özkorkut, K. (2005). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler, Batıder, Cilt 23, Sayı 2.

Özkorkut, K. (2009). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-I, Yaklaşım, Sayı 194, Şubat 2009, s. 239-245 (Yenilik ve Değişiklikler-I).

Özkorkut, K. (2013). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, II. Tıpkı Bası, Ankara: Sözkese Matbaacılık.

Ricchiute N. D. (1995). Auditing, 4th Edition, Ohio: South-Western College Publishing.

Sayın, H. İ. (1998). Cumhuriyetin 75'nci Yıldönümü Dizisi: 2, TC. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Stephen, K.; Lawrence, A. and Wright, C. A. (2007). "The SarbanesOxley Act: Legal Implications And Research Opportunities, Research in Accounting, Regulation", Volume 19, pp. 82.

Tanör, R. (1999). Türk Sermaye Piyasası, Taraflar, 1. Cilt, İstanbul.

Taş, O. ve Durmuş, C. N. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, Alfa Yayınları, İstanbul.

Terzi, S.; Kıymetli, İ. ve Solak, B. (2014). "Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul'da Ampirik Bir Araştırma" Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 10, Sayı 23, s. 192-204.

Topçuoğlu, M. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu, Ankara: Seçkin Yayınları.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2008). Uluslararası İç Denetim Standartları, İstanbul: Deloitte yayınları.

Ulaş, I. (2005). Uygulamacı Gözüyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Bakış, Batıder, Cilt 23, Sayı 2.

Uluslan, H.; Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz, s. 11-33.

Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara: Pelin Yayınları.

Uzay, Ş. (2006). “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, 9-11 Kasım 2006 WCAE, The 10 th. World Congress of Accounting Educators & The 3 th. Annual International Accounting Conference Tebliğ Sunumu, İstanbul, s. 1-34.

[www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), (Erişim Tarihi: 16.12.2018).

Yavuz, M. (2015). “Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Temsilcisinin Bulunması Zorunlu Olan Anonim Şirket Genel Kurul Toplantıları” Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan, s. 105-115.

Yereli, N. A. ve Özdoğan, B. (2009). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Matbaası.

Yıldırım, A. H. ve Kolotoğlu, O. (2003). Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi Birleşmesi Devri Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.