



T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**ANONİM ŞİRKETLERDE (YENİ) TÜRK TİCARET
KANUNUNA GÖRE DENETİM**

Gülfer ÇANKAYA

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Yrd. Doç.Dr. Hakan TAŞTAN
İstanbul, Nisan 2014



T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**ANONİM ŞİRKETLERDE (YENİ) TÜRK TİCARET
KANUNUNA GÖRE DENETİM**

Gülfer ÇANKAYA

122008140

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Yrd. Doç.Dr. Hakan TAŞTAN

İstanbul, Nisan 2014

T.C.

OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Gülfer ÇANKAYA

(122008140)

**ANONİM ŞİRKETLERDE (YENİ) TÜRK TİCARET
KANUNUNA GÖRE DENETİM**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Tarihi :

Tezin Savunulduğu Tarih : **17.04.2014**

Tez Danışmanı : **Yrd. Doç.Dr. Hakan TAŞTAN**

Diğer Jüri Üyeleri : **Doç.Dr. Murat AZALTUN**

: **Yrd.Doç.Dr. Hüseyin MERT**

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2. TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA ANONİM ŞİRKET.....	2
2.1.Şirket Kavramı	2
2.2.Anonim Şirket Tanımı	2
2.3.Anonim Şirket Kuruluş Şartları ve Kuruluş Çeşitleri.....	3
2.4.Anonim Şirket Unvan Alma Şartları	8
2.5.Anonim Şirket Ana Sözleşmesi	8
2.6.Anonim Şirket Sermaye Yapısı.....	10
2.7.Anonim Şirket Organları.....	13
2.7.1.Genel Kurul Yetki ve Görevleri.....	14
2.7.2.Yönetim Kurulu Yetki ve Görevleri.....	19
2.7.3.Denetim Kurulu Yetki ve Görevleri.....	32
2.7.4.Yeni TTK'ya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi.....	32
2.8.Anonim Şirketlerce Tutulması Gereken Ticari Defterler ve Tasdik Zamanları.....	41
2.9.Anonim Şirketlerce Verilmesi Gereken Beyannameler.....	50
BÖLÜM 3. ANONİM ŞİRKETLERDE DENETİM.....	52

3.1.Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi.....	52
3.2.Denetim Türleri.....	59
3.2.1.Denetim Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri.....	60
3.2.1.1.Mali Tablolar Denetimi.....	60
3.2.1.2.Uygunluk Denetimi.....	61
3.2.1.3.Faaliyet Denetimi.....	62
3.2.2.Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	63
3.2.2.1.İç Denetim.....	63
3.2.2.2.Bağımsız Denetim.....	65
3.2.2.3.Kamu Denetimi.....	67
3.2.3.Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	68
3.2.3.1.Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetim).....	68
3.2.3.2.Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi).....	72
3.2.3.3.Özel Denetim.....	73
3.3. TTK Çerçevesinde Denetim.....	75
3.3.1.6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Getirilen Denetim.....	75
3.3.2.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Getirilmek İstenen Denetim.....	76
3.3.3.6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Yapılan Değişiklikler.....	80
3.3.4.660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle Yapılan Değişiklikler.....	83
3.4.Anonim Şirketlerde Türk Ticaret Kanununa Göre Denetim.....	86
3.4.1.Anonim Şirketlerde TTK' ya Göre Denetim Kriterleri.....	87
3.4.1.1.Anonim Şirketlerde TTK' ya Göre İç Denetim Kriterleri.....	87
3.4.1.2.Anonim Şirketlerde TTK' ya Göre Bağımsız Denetim Kriterleri.....	89
3.4.1.3.Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Denetimi.....	91
3.4.2.Anonim Şirketlerde TTK' ya Göre Denetim Yapacak Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	92

3.4.3.Denetçilerin Niteliği.....	96
3.4.4.Denetçilerin Seçimi ve Bağımsız Denetim Sözleşmesi.....	98
3.4.4.1.Denetçilerin Seçimi.....	99
3.4.4.2.Bağımsız Denetim Sözleşmesi.....	96
3.4.5.Denetim Faaliyeti ve Denetim Raporu.....	105
3.4.5.1.Denetim Faaliyetinin Gerçekleştirilmesi.....	105
3.4.5.2.Denetim Raporunun Hazırlanması	106
i. Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporu.....	106
ii. Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetim Raporu.....	108
iii. Anonim Şirketlerde Denetim ve Denetçi Riskinin Erken Tespitine İlişkin Denetim Raporu.....	110
iv. Denetçi ile Anonim Şirket Arasındaki Görüş Ayrılıkları.....	113
3.4.6.Denetçinin Görüş Yazısı.....	114
3.4.6.1.Olumlu Görüş.....	114
3.4.6.2.Sınırlı (Olumlu) Görüş.....	116
3.4.6.3.Olumsuz Görüş.....	117
3.4.6.4.Kaçınma.....	118
3.4.7.Denetçinin Hukuki Sorumluluğu.....	119
3.4.7.1.Denetçinin Genel Sorumluluğu.....	119
3.4.7.2.Denetçinin Sır Saklama Sorumluluğu.....	119
3.4.7.3.Denetçinin Pay Sahiplerine Sorumluluğu.....	120
3.4.7.4.Denetçinin İbrası.....	121
BÖLÜM 4. SONUÇ ve ÖNERİLER.....	125
KAYNAKÇA.....	128

ÖZET

ANONİM ŞİRKETLERDE (YENİ) TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE DENETİM

Bilindiği üzere 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 01 Ocak 1957 tarihinden, 01 Temmuz 2012 tarihine kadar yürürlükte kalmış ve uzun yıllar ticari hayata yön vermiştir. 01 Temmuz 2012 tarihinden itibaren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM’ de kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihli ve 28846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 6102 sayılı yeni TTK’ nın hazırlık süreci yaklaşık on yıl sürmüştür, 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilmiş, bu süreç boyunca eleştiri konusu yapılmayan hususlar 2012 yılının başlarından itibaren Kanun yürürlüğe girmeden önce yoğun bir biçimde tartışılmıştır.

Tartışma konularının başında özellikle, bütün şirketlerin denetime tabi tutulması, ortakların şirketten borçlanmalarının engellenmesi ve şirketten borçlanması durumunda adli para cezasının doğması ve ödenmemesi halinde hapis cezasına dönüşmesi yer almıştır. 6102 sayılı kanunda özellikle yukarıda belirtilen ve diğer konular nedeniyle 6335 sayılı kanunla değişikliğe gidilmiş ve önemli düzenlemeler neredeyse tamamen değişmiştir. Bu değişiklikler; 6102 sayılı kanunun yürürlük tarihi olan 01 Temmuz 2012 öncesine yetiştirilmiş ve kanun henüz yürürlüğe girmeden 109 maddede değişiklik yapılmıştır. Ayrıca, bağımsız denetim ve muhasebe standartlarının oluşturulması, denetim ve gözetimi amacıyla Yeni Türk Ticaret Kanununun geçici 2. ve geçici 3. maddelerinde sözü edilen “Türkiye Denetim Standartları Kurumu” ve “Kamu Adına Denetleyici Tüzel Kişiliğe Haiz Bir Üst Kurum”u ifade eden “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulmasına ilişkin düzenlemeleri içeren 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Örneğin, 6762 sayılı TTK uyarınca anonim şirketlerin denetim kurulları bulunmakta idi ve yirmi ortağın üzerindeki limited şirketlerin de denetim kurulları bulunması şarttı. Yeni TTK ile bütün anonim ve limited şirketler denetime tabi olacağı için 6762 sayılı TTK uyarınca oluşturulması gereken ve görevlerini layıkıyla yapmadığı için eleştirilen denetim kurulları da kaldırılmıştır. Ancak, 6335 sayılı Kanunla denetime tabi olacak

firmaların Bakanlar Kurulunca belirleneceği düzenlemesi getirilmiş, Bakanlar Kurulunun belirleyeceği haddin altında kalacak şirketler ise tamamen denetimsiz kalmıştır. Çalışmamızda; anonim şirketlerde yapılacak olan denetimin, hem şirket içerisinden, hem şirket dışından son değişiklikler ile denetimin nasıl gerçekleşeceği anlatılmaya, incelenmeye ve irdelenmeye alışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 1- Anonim şirket, 2- Denetim, 3- Bağımsız Denetim, 4- Türk Ticaret Kanunu

ABSTRACT

AUDIT IN THE JOINT STOCK COPANIES AS PER THE NEW TURKISH COMMERCIAL CODE

As it's known , Turkish Commercial Code(TTK) number 6762 remained in effect from January 1,1957 upto July 1, 2012 and lead trading activities for a long time. As of July 1,2012; New Turkish Commercial Code number 6102 came into effect. New Turkish Commercial Code(New TTK) number 6102 was passed by Grand National Assembly Of Turkey(TBMM) in the date of January 13,2011 and published in the official gazette dated February 14,2011 number 28846. The preparation process of new TTK number 6102 took about ten year, was accepted in the date January 13,2011, some aspects which was not criticized during this process was heavily discussed before the law came into effect as of the beginning of the year 2012.

The top of the discussion topics are that all the companies are subject to audit, the prevention of borrowing of shareholders from the company and in case of borrowing the occurence of judicial fine and in case of failure of payment the conversion of jail sentence. Due to the abovementioned and other subjects,law nr 6102 was decided to be amended with the law nr 6335and significant arrangements were almost changed..This amendments were made prior to the date of July1,2012 which is the effective date of the law nr 6102 and just before the law was put into effect,there were amendments made in the 109 articles

For instance as per Turkish Commercial Code(TTK) number 6762, There were audit committees of joint stock companies and it was a must that the limited companies which have shareholder above 20 have also audit committees. Since with the new TTK all the joint stock and limited companies are subject to audit,the audit committees which should be formed as per TTK number 6762 and are criticized due to the negligence of their duties were removed.However with the law nr 6335,the arangement that the companies which are subject to the audit will be determined by the cabinet was brought,the companies are completely out of of audit which are below the limit that cabinet will set. How will be the audit both internally and externally done in the joint stock companies with the latest updates was tried to be explained in our study.

Beside, executive order number 660 which contains the arrangements of formulations of independent audit and accounting standards, formation of ‘‘Public survey, Accounting and Audit standards’’ for the purpose of audit and survey which is mentioned in second third temporary articles of the new Turkish Commercial Code, ‘‘Turkey Audit Standards Committee’’ and expressing of a Superior Committee having incorporated body on behalf of public was published in the official gazette number 28103 at 02.11.2011

Key Words: 1- Joint Stock Company, 2- Audit, 3- Independent Audit, 4- Turkish Commercial Code

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: Yeminli Mali Müşavirler Amerikan Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
ASB	: Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standard Board)
APS	: Denetim Prosedürleri Çalışmaları (Auiting Procedures Study)
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CPA	: Yeminli Mali Müşavir (Certified Public Accountants)
ECCIA	: Avrupa İç Denetim Enstitülöleri Konfederasyonu (European Confederation of Internal Audit Enstitölü)
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
E.T.	: Erişim Tarihi
GTB	: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İIA	: İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
İİK	: İcra İflas Kanunu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KKP	: Kurumsal Kaynak Planlama
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MAD.	: Madde
MK	: Medeni Kanun
M.Ö.	: Milattan Önce
PCOAB	: Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Public Oversight Authority)
R.G.	: Resmi Gazete

SAS	: Denetim Standartları Tablosu (Statement On Auditing Standards)
SBDS	: Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Küreselleşme ve ekonomik gelişmeler ile birlikte dünyada ülkeler tarafından paylaşılan kıt kaynakların, yine ülkeler tarafından kendi uluslarına kullandırılma karşılığı olan vergi odaklı olarak ortaya çıkan denetim, işletmenin çevresini oluşturan tarafların sayısının her geçen gün artması neticesinde daha da önem kazanmıştır. Bu bağlamda, işletme ile ilgili olan taraflar karar verme sürecinde temel ve güvenilir kaynak olarak bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan faydalanacaklardır. İşletme ve işletmeye taraf olan bilgi kullanıcılarının arasında güvenin sağlanması bir zorunluluktur. Bu güvenin sağlanabilmesi, işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin denetimi ile mümkündür. Gerek finansal bilgi kullanıcılarından, gerekse işletmeden bağımsız ve tarafsız kişi, kişiler veya bir firma tarafından yapılan denetim, finansal bilgilerin güvenilir olmasını sağlar.

Denetim olgusu son on yıldır dünyanın ve Türkiye'nin gündemini yoğun bir şekilde meşgul etmektedir. Küreselleşme ile birlikte denetim kavramının ve denetim işinin kapsamı genişletilerek yapılacak denetimlerin daha etkin ve verimli bir hale getirilmesi kaçınılmaz bir gerçek haline gelmiştir. Gelişen sermaye piyasaları, bilgi kullanıcılarının değişen bilgi ve ihtiyaçları, yabancı yatırımcıların artması ve uluslararası boyutta ortaya çıkan ve ülke ekonomilerini olumsuz etkileyen skandallar (Enron, Worldcom gibi) denetim olgusunun boyutlarını değiştiren etkiler meydana getirmişlerdir.

Anonim şirketlerde denetim ışığında bu tez çalışması özet, giriş, sonuç ve yararlanılan kaynaklar dışında iki bölüme ayrılmıştır.

Türk Ticaret Kanunu uyarınca anonim şirket adını taşıyan ilk bölümde, şirket kavramı, anonim şirket tanımı, kuruluş ve çeşitleri, unvan alma şartları, ana sözleşmesi, sermaye yapısı, şirket organları, tutulması zorunlu defterleri ile verilmesi gereken beyannameler konuları üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde denetim kavramı ve tarihsel gelişimi, denetim türleri, 6762 sayılı TTK ile getirilen denetim, 6102 Sayılı TTK ile getirilmek istenen denetim, 6335 sayılı kanun ve 660 sayılı KHK ile yapılan değişiklikler, iç denetim ve bağımsız denetim kriterleri, bağımsız denetim kuruluşları, denetçilerin niteliği, denetçilerin seçimi ve bağımsız denetim sözleşmesi, denetim raporları, denetçinin görüş yazısı, denetçinin

sorumlulukları ve denetçinin ibrası güncel veriler ile ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

BÖLÜM 2.TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA ANONİM ŞİRKET

2.1. Şirket Kavramı

İnsanlar yaşamlarını devam ettirebilmek için ihtiyaçlarını karşılamak zorundadırlar. Bu ihtiyaçlar mal veya hizmet şeklinde olabilir. İhtiyaçlarımızı karşılayacak mal ve hizmetleri bizlere, işletmeler sunmaktadır. İnsan istek ve ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmetleri piyasada satışa sunan ve bunu kar gayesi ile yapan kuruluşlara işletme denir. Nüfus artışı, ekonomik gelişmeler, mal ve hizmet çeşitliliğinin artması sonucu küçük sermayeli ve tek kişilik işletmeler yetersiz kalmıştır. Bunun yerini daha büyük sermayeli, daha çok personele sahip, birden fazla alanda faaliyet gösterebilen işletmeler almıştır.

İşletmede büyüme ve gelişimin gerçekleşebilmesi için tek kişi sermayesi ve idaresinin yeterli olmadığı durumlarda başkalarının emek ve sermayelerine de ihtiyaç duyulmuştur. Şirketler bu şekilde ortaya çıkmıştır. Bir veya daha fazla gerçek veya tüzel girişimcinin müşterek bir ticari amaç için para, mal ve emeklerini birleştirerek kurdukları ortaklığa şirket denir. (Baştuğ, 1974, 287)

2.2. Anonim Şirket Tanımı

Anonim şirket bir sermaye şirkettir. "Sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir" şeklinde anonim şirket tanımlanmıştır (6102 TTK mad.329/1). 6762 sayılı eski TTK'deki anonim şirket tanımı, "bir unvana sahip" ibaresi çıkarılarak yeni TTK' ya aynen alınmıştır. Ayrıca pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur. Özel kanunlara tabi anonim şirketlere, özel hükümler dışında 329. maddenin uygulanacağı belirtilmiştir (6102 TTK mad.330/1). Anonim şirketler, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilirler (6102 TTK mad.331/1).

Anonim şirketin hukuki yapısı ve özelliği, pek çok kişinin şirkete ortak olarak katılmaları ve dolayısıyla büyük bir sermayenin toplanmasını gerektirmektedir. Bu çok sayıda ortağın şirketin kuruluşuna ait işlem ve formaliteleri birlikte yürütüp tamamlaması zordur. Bu sebeple kanun koyucu kuruluş işlemlerinin yapılması görevini kurucular adı verilen bir kısım ortaklara yüklemiştir. TTK mad.337’de kurucu kavramı düzenlenmiştir. Bu madde hukuki (mad. 549) ve cezai (mad. 562 ve 563) hükümlerin uygulanması, kurucular beyanı (mad. 349) ve dolaylı olarak kuruluşun denetlenmesi (mad. 351) yönlerinden önem taşımaktadır. Ayrıca TTK 337. maddesi asgari sayıyı düzenleyen 338. madde ile bağlantı içinde bulunmaktadır. Birleşme, bölünme ve tür değiştirme gibi yapı değişikliklerinde ve yeni kuruluş şeklinin söz konusu olduğu hallerde 337. maddenin, dolayısıyla yukarıda anılan hükümlerin uygulanıp uygulanmayacağı öğretiyeye bırakılmıştır (6102 TTK mad.337/1-2).

2.3. Anonim Şirket Kuruluş Şartları ve Kuruluş Çeşitleri

Şirket, kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşmede, anonim şirket kurma iradelerinin açıklamalarıyla kurulur (6102 TTK mad.335/81). Yeni TTK ile eski TTK arasından anonim şirket kuruluşu için asgari sermaye tutarında bir farklılık bulunmamaktadır. Buna göre; tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye 50.000,00 TL (Elli bin Türk Lirası)’dır. Sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde ise başlangıç sermayesinin 100.000,00 TL (Yüz bin Türk Lirası)’dan aşağı olamayacağı açıklanmıştır (6102 TTK mad.332/1). En az sermaye tutarının Bakanlar Kurulunca artırılabilmesi kanunda belirtilmiştir.

Bu kanun anlamında kayıtlı sermayeli anonim şirketlerde başlangıç sermayesi, kuruluşta ve sisteme ilk geçildiğinde haiz olunması zorunlu sermaye olup; çıkarılmış sermaye ise, çıkarılmış payların tümünün itibari değerlerinin toplamını temsil edeceği şeklinde açıklanmıştır (6102 TTK mad.332/2). Aynı kanun maddesinin üçüncü fıkrasında, halka açık olmayan anonim şirketler gerekli şartlara artık haiz olmadıkları takdirde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığında izin alarak kayıtlı sermaye sisteminden çıkabilecekleri gibi, bu sisteme alınırken aranan nitelikleri kaybettiklerinde, istemleri

bulunmasa bile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından sistemden çıkarılacağı ilgili kanun maddesinde yer almaktadır (Örnek, 2013, 11).

Anonim şirket kuruluş esnasında, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanacak tebliğle, faaliyet alanları belirlenip, ilan edilecek anonim şirketler Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izni ile kurulacağı ve bu şirketlerin esas sözleşme değişiklikleri de aynı bakanlığın iznine bağlı olacağı belirtilmiştir (6102 TTK mad.333/1). Bakanlık incelenmesi, sadece kanunum emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığı yönünde yapabilir. Bunun dışında hukuki konumu, niteliği ve işletme konusu ne olursa olsun anonim şirketin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine bağlanamayacağı ilgili kanun maddesinde net bir şekilde açıklanmıştır. Anonim şirket kuruluşu için gerekli olan belgeler; esas sözleşme, kurucular beyanı, değerlendirme raporları, ayın ve işletme devralınmasına ilişkin olanlar da dâhil olmak üzere, kurulmakta olan şirketle, kurucular ve diğer kişilerle yapılan ve kuruluşla ilgili olan sözleşmeler, kuruluş belgeleridir. Bunlar, sicil dosyasına konulur ve birer nüshaları şirket tarafından beş yıl süre ile saklanır (6102 TTK mad.336/1).

Anonim şirket kuruluşunda, eski TTK 277.maddesine göre en az pay sahibi olan beş kurucunun bulunması şart iken, yeni TTK' da kurucular için asgari bir şart öngörülmemektedir (6102 TTK mad.338/1). Bu anlamda, TTK' da anonim şirket kuruluşunda pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucu yeterli olacaktır. Yani anonim şirketlerin (gerçek veya tüzel) bir kişi tarafından kurulması mümkün hale gelmiştir. Ancak tek kişi durumu ile ilgili; pay sahibi sayısı bire düşerse, durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir (6102 TTK mad.338/2). Ayrıca, hem şirketin tek pay sahipli olarak kurulması hem de payların tek kişide toplanması halinde tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da tescil ve ilan edilir. Aksi halde doğacak zarardan, bildirimde bulunmayan pay sahibi ve tescil ve ilanı yaptırmayan yönetim kurulu sorumludur. Şirket tek pay sahibi olacak şekilde kendi payını iktisap edemez; ettirmez. (6102 TTK mad.338/3). Ancak, TTK' nın sadece kuruluşta tek kişilik anonim şirkete izin vermesi dışında, eski TTK'ya göre anonim şirketin birden fazla kişi tarafından kurulup sonradan pay sahibi sayısının bire düşmesi durumu da göz önünde bulundurulmuştur. Eski TTK' ya göre en az beş pay sahibi bulunan anonim şirketlerde,

TTK' ya göre pay devri yapılarak şirket tek pay sahipli anonim şirkete dönüştürülebilecektir.

Anonim şirketin kuruluşu sermayenin temin ediliş şekline göre, ani veya tedrici olmak üzere iki şekilde olur. Ani kuruluş ortakların sermayenin tamamını taahhüt etmesi ile olurken, tedrici kuruluşta ortaklık sermayesinin bir bölümünü ortaklarca taahhüt edilmesi ve geri kalan bölümü için de halka müracaat edilmesi söz konusudur. TTK' nın yeni düzenlemesinde sadece ani kuruluşu yer verilmiştir. Tedrici kuruluş kaldırılarak, bunun yerine "halka arz edilecek payların taahhüdü" şeklinde yeni bir sistem getirilmiştir. Esas sözleşmede taahhüt edilmiş olup da taahhüt sahiplerince, şirketin tescilinden itibaren en geç iki ay içinde halka arz edileceği esas sözleşmede belirtilmiş ve garanti edilmiş bulunan nakdi payların karşılıkları satıştan elde edilen gelirden ödenir (6102 TTK mad.346/1). Pay senetlerinin halka arz edilmesi sermaye piyasası mevzuatına göre yapılır. Satış süresinin sonunda, payların itibari değerlerinin, varsa çıkarma priminin karşılığı şirkete, giderler düştükten sonra kalan tutar ise, pay senetlerinin halka arz eden pay sahiplerine ödenir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında halka arz edilip de süresinde satılmayan payların bedellerinin tamamı, süresinde halka arz edilmeyen payların bedellerinin ise, %25'lik iki aylık süreyi izleyen üç gün içerisinde ödenir.

Anonim şirketlerde ani kuruluş iki şekilde gerçekleşecektir. Bunlar nakdi ve nitelikli kuruluş şeklidir. Şirketin kuruluşunda ortaklarca taahhüt edilen sermayenin tamamı nakitten ibaret ise nakdi kuruluş söz konusu olur. Nitelikli kuruluş, aynı sermaye konulan, kuruluş süreci içinde bir işletmenin veya aynı devralındığı kuruculara kardan özel menfaatlerin tanındığı; bu sebeple, pay sahipleri ile alacakların zarar görmemeleri için kanunun koruyucu ve denetleyici hükümler öngördüğü kuruluştur. Kuruluş sırasında halka arz edilecek payların taahhüt edilmesi kuruluşu nitelikli hale getirmez.

Anonim şirket, kurucular tarafından kuruluşu ilişkin bir beyan imzalanması ile başlar (6102 TTK mad.349/1). Beyan, dürüst bir şekilde bilgi verme ilkesine göre, doğru ve eksiksiz olarak hazırlanır. Beyanda, aynı sermaye konuluyor, bir ayın ya da işletme devralınıyorsa, bunlara verilecek karşılığın uygunluğuna; bu tür sermayenin ve devralmanın gerekliliğine, bunların şirkete olan yararlarına ilişkin belgeli, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamalar yer alır. Ayrıca, şirket tarafından iktisap edilen menkul kıymetlerle, bunların iktisap fiyatları, söz konusu menkul kıymetleri çıkaranların son üç

yıllık, gereğinde konsolide finansal tablolarının değerlemelerine ve aktif çözümlerine ilişkin bilgiler, şirketin yüklendiği önemli taahhütleri, makine ve benzeri malların ve herhangi bir aktif değerın alımına ilişkin bağlantılar, fiyatlar, komisyonlar ile her türlü borçlar emsalleriyle karşılaştırılarak, açıklanır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kuruculara tanınan menfaatler gerekçeleriyle beyanda yer alır. Kimlerin halka arz amacıyla ne miktarda pay taahhüt ettiği, pay taahhüdünde bulunanların birbirleri ile ilişkileri; bunlar bir şirketler topluluğuna dahil bulunuyorlarsa, topluluk ile ilişkileri ve diğer hizmet verenlere ödenen ücretler, emsalleriyle karşılaştırma yapılarak, beyanda açıklanır.

Tek pay sahipli anonim şirket dahil, bir anonim şirketin tüzel kişilik kazanabilmesi için yapılması gereken kuruluş işlemleri şöyledir;

- Esas sözleşmenin (tek pay sahipli ise esas taahhütname adını alır) hazırlanması ve imzaların noterce onaylanması,
- Noter beyanı,
- Sermayenin kısmen veya tamamen ödenmesi,
- Kurucuların beyanı,
- Gerekliyse Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izni,
- Ticaret siciline tescil (tüzel kişiliğın kazanılması) ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilanıdır.

Şirket ana sözleşmesinin tamamı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izniyle kurulacak olan anonim şirketlerde izin alınmasını, diğer şirketlerde 335.maddenin birinci fıkrası uyarınca, şirketin kuruluşunu izleyen otuz gün içinde şirketin merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur. Tescil ve ilan olunan esas sözleşmeye, aşağıda sayılanlar dışında, 36.maddenin birinci fıkrası hükmü uygulanmaz Bu hususlar şunlardır:

- Esas sözleşmenin tarihi,
- Şirketin ticaret unvanı ve merkezi,
- Şirketin, varsa süresi,
- Şirketin sermayesi,
- Şirketin sermayesi, ödenmesinin şekil ve şartları ile payların itibari değerleri, varsa imtiyazlar,
- Pay senetlerinin türleri, hamilinle veya nama yazılı oldukları,

- Şirketin nasıl temsil olunacağı,
- Yönetim kurulu üyeleriyle şirketi temsil yetkili kimselerin ad ve soyadları, unvanları, yerleşme yerleri ve vatandaşlıkları,
- Şirketin yapacağı ilanların şekli; esas sözleşmede buna ilişkin hüküm bulunduğu takdirde, yönetim kurulu kararlarının pay sahiplerine nasıl bildirileceğidir (6102 TTK 354/1)

Aynı maddenin ikinci fıkrasında şubeler için, merkezin sicil kaydına gönderme yapılarak buldukları yer ticaret siciline tescil olunurlar. 343. madde uyarınca verilen bilirkişi raporu ticaret sicili müdürlüğüne tevdi edilir.

Anonim şirketin tescili için öngörülen süreye uyulmamasına özel bir sonuç bağlanmamıştır. Şartları varsa gecikmeye sebebiyet verenler aleyhine tazminat davası açılabilir. Anonim şirketin kanunda belirtilen süre içinde kurulmaması halinde, kurucuların sermayeye mahsuben bankaya yatırdıkları tam ve kısmi ödemelerin iade edilmesine ilişkin bir süre öngörülmüştür. Anılan hüküm uyarınca, kurucu imzalarının noter tarafından onaylanmasından itibaren 3 ay içinde anonim şirket tüzel kişilik kazanmamışsa, taahhüt sahiplerinin ödedikleri pay bedelleri kendilerine iade edilir. Bunun için, ilgili ticaret sicili memurluğundan alınmış, anonim şirketin yukarıda ifade edilen tarihten itibaren 3 ay içinde tüzel kişilik kazanmamış olduğunu doğrulayan yazının bankaya ibraz edilmesi gereklidir. Ticaret sicil müdürü, tescil için aranan kanuni şartların var olup olmadığını incelemekle yükümlüdür (6102 TTK mad.32/1). Aynı kanunun maddesinin ikinci fıkrasında tüzel kişilerin tescilinde, özellikle şirket kanununun bulunmasını zorunluluk olarak öngördüğü hükümleri içerip içermediğini incelemesi gerekir. Tescil edilecek hususların gerçeği tam olarak yansıtmaları, üçüncü kişilerde yanlış izlenim yaratacak nitelik taşımamaları ve kamu düzenine aykırı olmamaları şartı üçüncü fıkrada yer almıştır. Çözümü bir mahkeme kararına bağlı bulunan veya sicil müdürü tarafından kesin olarak tescilinde duraksanan hususlar, ilgililerin istemi üzerine geçici olarak tescil olunur. Ancak, ilgililer üç ay içinde mahkemeye başvurduklarını veya aralarında anlaşmalarını ispat etmezlerse geçici tescil resen silinir. Mahkemeye başvurulduğu takdirde kesinleşmiş olan hükmün sonucuna göre işlem yapılacağı dördüncü fıkrada açıklanmıştır. (www.tobb.org.tr E.T. 15.02.2014)

2.4. Anonim Şirket Unvan Alma Şartları

Ticaret unvanı, ticari işletme sahibini diğer işletme sahiplerinden ayırmaya yarayan addır. Bir başka deyişle, ticaret unvanı işletmeyi şahsileştirmekte ve işletmenin diğer işletmelerden ayırt edilmesini amaçlamaktadır. Ticaret unvanı, ticari işletme ile müşteriler arasında sıkı bir bağın kurulmasını temin etmektedir. Ticaret unvanı, TTK'nin şirketin faaliyet konusunu gösterecek şekilde tespit edilmelidir (6102 TTK mad.45). Ticaret unvanlarında anonim şirket kelimesinin bulunması zorunludur. Gerçek kişinin adı ve soyadı unvanda bulunduğu takdirde şirket nevini gösteren ibareler rumuzlu veya kısaltılmış olarak yazılamaz.

Tüzel kişi tacirlerin ticaret unvanları Türkiye düzeyinde korunduğundan, tespit edilen unvanın daha önce herhangi bir sicil dairesinde tescil edilmemiş olması gerekir. Ticaret unvanlarına Türk, Türkiye, Cumhuriyet, Milli kelimeleri Bakanlar Kurulu Kararı ile konulabilir.

Ticaret unvanı Türkçe olarak tespit edilir. Unvanda yer alan düşünülmüş, adlar da Türkçe olmalıdır. Unvanın, kanuna, milli kültüre ve tarihi menfaatlerimize aykırı olmaması gerekir. Şirketin faaliyet konusuna giren mal veya hizmetin tanıtıcı ad veya markasının yabancı dilde olması ve yabancı ortak bulunması halinde, ticaret unvanında yabancı kelime bulundurulmasına izin verilebilir. (<http://www.alomaliye.com> E.T.15.02.2014)

Şirketlerin, ülkemizde faaliyet gösteren başka bir şirketin unvanının aynısını kullanmaları mümkün değildir. Şirket için seçilen unvanın başka bir şirket tarafından kullanılan bir unvandan farklı olabilmesi için, unvanın çekirdek bölümünden sonra gelen sektör bazındaki iki kelimenin farklı belirlenmesi gerekmektedir. (www.ito.org.tr E.T.15.02.2014)

Şirketin ana sözleşmesinin de belirlenen “amaç ve konu” üretim yapılacak bütün sektörlerin unvana yansıtılması zorunlu kılınmıştır. Ancak şirket unvanında “sanayi” kelimesinin kullanılabilmesi için, ana sözleşmesinde şirketin üretim/imalat yapacağını düzenlemiş olmalıdır.

2.5. Anonim Şirket Ana Sözleşmesi

Anonim ortaklık için şirket ana sözleşmesi, şirketin anayasası sayılabilecek nitelikte olup şirketin başlangıcından sona ermesine kadar tüm konularda son derece önemli bir

belgedir. Ana sözleşme anonim ortaklığın, iç ve dış ilişkileri ile pay sahiplerinin ortaklığa ve birbirlerine karşı hak, yetki ve yükümlülüklerini düzenleyen, şekle tabi bir sözleşmedir. Anonim şirketlerde ilgili hemen her sorunun ana sözleşmeyle doğrudan ya da dolaylı olarak bir bağlantısı olduğu söylenebilir.

Anonim şirketlerde; esas sözleşmenin yazılı şekilde yapılması ve bütün kurucuların imzalarının noterce onaylanması şartı konulmuştur (6102 TTK mad.339/1). Aynı maddenin ikinci fıkrasında, esas sözleşmede aşağıda belirtilen hususlar;

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunacağı yer,
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu,
- Şirketin sermayesi ile her payın itibari değeri, bunların ödenmesinin şekil ve şartları,
- Pay senetlerinin nama veya hamiline yazılı olacakları; belirli paylara tanınan imtiyazlar; devir sınırlamaları,
- Paradan başka sermaye olarak konan haklar ve ayınlar; bunlara karşılık verilecek miktarı, bir işletme ve ayın devir alınması söz konusu olduğu takdirde, bunların bedeli ve şirketin kurulması için kurucular tarafından şirket hesabına satın alınan malların ve hakların bedelleriyle, şirketin kurulmasında hizmetleri görülenlere verilmesi gereken ücret, ödenecek veya ödülün tutarı,
- Kurucularla yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere şirket karından sağlanacak menfaatler,
- Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar,
- Genel kurulların toplantıya nasıl çağırılacakları; oy hakları,
- Şirket bir süre ile sınırlandırılmışsa, bu süre,
- Şirkete ait ilanların nasıl yapılacağı,
- Pay sahiplerinin taahhüt ettiği sermayen paylarının türleri ve miktarları,
- Şirketin hesap dönemi yer almıştır.

İlk yönetim kurulu üyeleri esas sözleşme ile atanacaktır (6102 TTK mad.339/3).

Yukarıda saymış olduğumuz esas sözleşme iki tür hüküm grubu içermektedir. Birincisi şekli, ikincisi ise maddi hükümlerden oluşmaktadır. Şekli olanlar, organların oluşumu ile ilgilidir ve mutlak olarak uyulmalıdır. Maddi hükümler ise, şirketin

kurucuları ve gelecekteki pay sahipleri arasındaki ilişkileri düzenlemekte, pay sahipleri arasında anayasa işlevi görmektedir. (www.muhasabetr.com E.T.15.02.2014)

Esas sözleşme bu kanunun anonim şirketlere ilişkin hükümlerinde ancak kanunda buna açıkça izin verilmişse sapabilir. Diğer kanunların, öngörülmesine izin verdiği tamamlayıcı esas sözleşme hükümleri o kanuna özgülenmiş olarak hüküm doğururlar (6102 TTK mad.340/1).

2.6. Anonim Şirket Sermaye Yapısı

Ticaret şirketlerden anonim şirketin sermayesi, esas sermaye veya kayıtlı sermaye sistemi üzerinden şekillenir. Esas ve kayıtlı sermaye yapıları dışında bir üçüncü yöntem olarak kabul edilen şartlı sermaye (şarta bağlı sermaye), alım ve değiştirme hakkı sahiplerinin şirket esas sözleşmesine dayanarak, piyasa şartları elverdiği koşullarda genel kurul ile yönetim kurulunun onayına ve kararına bağlı olmadan, haklarını kullanarak ortaklığın sermayesini aşama aşama ve sürekli olarak artırabildiği sermaye sistemidir. Şartlı sermaye, esas sermaye sisteminin esnek yapıya kavuşturulması ve kayıtlı sermaye sistemine yaklaşması ile ortaya çıkmıştır. Şartlı sermaye ekonomik açıdan yabancı sermayenin öz sermayeye dönüşümünü sağlayıp ihtiyaç duyulan sermayenin karşılanmasına yardımcı olur. Şartlı sermayenin artırımı, kayıtlı sermaye sisteminde olduğu gibi kesinlik arz etmez. Esas sermaye artırımında, sermaye artırımının tamamı aynı anda gerçekleşir ve belli olur. Şartlı sermaye artırımı bu nitelikleri göstermediğinden esas sermaye ve kayıtlı sermayeden ayrılır. Bu sebeple sistem olarak kabul edilmez. Türk Ticaret Kanunu'na göre, anonim şirketlerde sermayenin belirli ve paylara bölünmüş olması gerekir. Belirli olmak, esas sermayenin niteliğidir. Anonim şirketlerde, şirket sözleşmesinde yer alan itibari sermayenin diğer şirket türlerindeki sermayeden ayrılması için, bu sermaye esas sermaye olarak adlandırılmıştır. Esas sermaye sisteminde, şirket sözleşmesinde gösterilen sermaye miktarı sabit bir rakam olarak yer alır. Sabit olmak, sermayenin değiştirilemeyeceği anlamına gelmez. Esas sermayenin değiştirilmesi için şirket ana sözleşmesinin değiştirilmesi ve gereken hallerde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan izin alınması gerekir (Akkale, 2012, 22). Şirket genel kurulunda sermaye değişimi konusunda karar alınması ve Ticaret Siciline tescil ve ilan suretiyle, esas sermaye sistemini benimsemiş şirketin, sermaye değişiklik süreci tamamlanmış olur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden önce yalnızca sermaye piyasası kanununa tabi anonim şirketlerde etkin olarak kullanılan kayıtlı sermaye sistemi, yeni düzenlemeyle, halka açık olmayan anonim şirketler için de şirketler hale getirilmiştir. Esas sermaye sisteminin kabul edildiği anonim şirketlerde sermayenin artırılması, genel kurulun alacağı karar ile mümkünken, kayıtlı sermaye sisteminin benimseyen şirketlerde genel kurulun verdiği yetki doğrultusunda, yönetim kurulu sermayeyi belirlenen tavan ölçüsünde artırmaya yetkili kılınmıştır. Halka açık olmayan anonim şirketlerin kayıtlı sermayeyi kabul etmesi halinde, şirket esas sözleşmesine konulacak bir hükümlerle tavan sermayeyi belirlemesi ve kabul etmesi, belirlenen tavana göre sermayeyi artırmak için yeni hisse senedinin çıkarılması yetkisinin yönetim kuruluna tanınması ve Türk Ticaret Kanununa göre bu yetkinin beş yıl ile sınırlanması suretiyle tamamlanır. Halka açık anonim şirket yapılarında ise kayıtlı sermaye sisteminden, sadece payların halka arz eden ya da arz etmek üzere kurulmuş olan şirketlerin yaralanması söz konusudur. Kayıtlı sermaye, anonim ortaklığın esas sözleşmesinde ortaklığın çıkarabileceği hisse senedinin azami miktarını gösteren rakamla ifade edilir ve bu sermayeye tavan sermaye de denilmektedir.

Limited şirketler için kayıtlı sermaye sistemi kabul edilmemiştir. Az ortaklı olan bu şirket yapısında sermaye artırımı zaten kolaydır ve klasik sermaye artırımı ilkesi korunmuştur. (Tekinalp, 2011, 343)

Esas sermaye, anonim ortaklıkta, ortakların getirmeyi taahhüt ettiği malvarlığı değer toplamıdır (Moroğlu, 2003, 1). Esas sermaye sisteminin nitelikleri genel olarak önceden belirlenmiş ve sabit olması (Bahtiyar, 2007, 73), asgari miktarın altında olmaması (Çağlar, 2010, 8), şirket malvarlığının esasını oluşturması, nakitle ifade edilmesi (Bahtiyar, 2012, 33-34), itibari değerli paylara bölünmesi ve tamamen taahhüt edilmesidir. Artırılan sermayeyi temsil eden payların tamamı ya değişik esas sözleşmede ya da iştirak taahhütnamelerinde taahhüt edilir (6102 TTK mad.459/1). Aynı maddenin ikinci fıkrasında, iştirak taahhüdü, yeni pay almaya ilişkin 461.madde çerçevesinde, kayıtsız şartsız ve yazılı olarak yapılır. İştirak taahhütnamesi, taahhütnamenin verilmesine sebep olan sermaye artırımı belirtilerek; taahhüt edilen payların sayılarını itibari değerlerini, cinslerini, gruplarını, peşin ödenen tutarı, taahhütle bağlı olunan süreyi ve varsa çıkarma primi ile taahhüt sahibinin imzasını içerir. Üçüncü fıkrasında, bu tür sermaye artırımında nakdi sermaye taahhüdüne 341.maddesi aynı

sermaye konulmasına 342 ve 343.maddeler bedellerin ödenmesine, 344 ve 345.maddeler halka arz edilecek paylara, 346.madde ihraç edilecek paylara ve 347.madde kıyas yoluyla uygulanır.

Esas sermaye sisteminin uygulanmasında yaşanan sıkıntıları giderebilmek için sunulan alternatif kayıtlı sermayedir (Bahtiyar, 1999, 34). Kayıtlı sermaye, anonim ortaklarda esas sözleşme ile belirlenen ve ticaret sicili' ne tescil edilmiş azami bir miktara kadar bazı formalitelere ihtiyaç duyulmaksızın yönetim kurulunca sermaye artırımına olanak sağlayan sistem olarak tanımlanır (Saraç, 2009, 23). Kayıtlı sermaye sisteminde;

- Halka açık olmayan bir anonim şirkette, ilk veya değiştirilmiş esas sözleşme ile esas sözleşmede belirlenen kayıtlı sermaye tavanına kadar sermayeyi artırma yetkisi, yönetim kuruluna tanındığı takdirde, bu kurul sermaye artırımını, bu kanundaki hükümler çerçevesinde ve esas sözleşmede öngörülen yetki sınırları içinde gerçekleştirebilir. Bu yetki en çok beş yıl için tanınabilir (6102 TTK mad.460/1).
- Sermayenin artırılabilmesi için, yönetim kurulu, esas sözleşmenin sermayeye ilişkin hükümlerinin, 333.maddesi uyarınca gerekli olması halinde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığından izin alınmış şekillerini, sermayenin artırılmasına ilişkin kararını, imtiyazlı paylara ve rüçhan haklarına ilişkin sınırlamaları, prime dair kayıtları ve bunun uygulanması hakkındaki kuralları, esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde ilan eder ve internet sitesinde yayımlar. Yönetim kurulu, bu kararında; artırılan sermayenin tutarını, çıkarılacak yeni payların itibari değerlerini, sayılarını, cinslerini, primli ve imtiyazlı olup olmadıklarını, rüçhan hakkının sınırlandırılıp sınırlandırılmadığını, kullanılma şartları ile süresini belirtir ve bu hususlarla kamuyu aydınlatma ilkesi uyarınca gerekli olan diğer konularda bilgi verir (6102 TTK mad.460/2).
- Çıkarılacak yeni payların taahhüdü, ödenmesi gereken en az nakdi tutar, aynı sermaye konulması ve diğer konular hakkında 459.madde kıyas yoluyla uygulanır (6102 TTK mad.460/3).
- Yönetim kurulunun, imtiyazlı veya itibari değerinin üzerinde pay çıkarabilmesi ve pay sahiplerinin yeni pay alma haklarını sınırlandırabilmesi için esas sözleşmeyle yetkilendirilmiş olması şarttır (6102 TTK mad.460/4).

- Yönetim kurulu aleyhine, pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri, 445.maddede öngörülen sebeplerin varlığı halinde kararın ilanı tarihinden itibaren bir ay içinde iptal davası açabilirler. Bu davaya 448 ve 451.maddeler kıyas yoluyla uygulanır (6102 TTK mad.460/5).
- Sermaye artırımının yukarıdaki hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesinden sonra, çıkarılmış sermayeyi gösteren esas sözleşmenin sermaye maddesinin yeni şekli, yönetim kurulunca tescil ettirilir (6102 TTK mad.460/6).
- Sermaye piyasası kanununun halka açık anonim şirketlere ilişkin hükümleri saklıdır (6102 TTK mad.460/7)

Sermaye piyasası kanununa tabi anonim ortaklıklarda etkin olarak kullanılan kayıtlı sermaye sisteminin halka açık olmayan anonim ortaklıklar için de kullanılabilir hale getirilmesi, 6102 sayılı TTK ile sağlanan en önemli yeniliklerdendir. Halka açık olmayan anonim şirketin ilk esas sözleşmesi veya sonradan yapılacak değişiklik ile belirlenmiş olan kayıtlı sermaye tavanına kadar sermayeyi artırma yetkisi, yönetim kuruluna devredilir. Sermaye artırım kararının alınması, böylece yönetim kurulunun takdirine bırakılmış olur. Sermaye artırım yetkisinin, yönetim kurulu tarafından, denetimden yoksun ve sınırsız olduğu düşünülemez. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, sermaye artırımının ön koşullarına ve artırım basamaklarına uyulup uyulmadığını denetler. Ayrıca mevzuata aykırı bir durumun varlığı ve tespiti halinde, yargıya başvurmak mümkündür (Akkale, 2013, 40).

2.7. Anonim Şirket Organları

Organ, tüzel kişinin ayrılmaz işlevsel bir parçası olup onun iradesini oluşturan, açıklayan ve uygulayan (yürüten) kurullar ve kişilerdir (4721 MK mad.50). Bunlar organ sıfatını ya kanundan ya da tüzüklerinden alırlar. Bu konumlarını fiilen elde ettikleri için böyle kabul edilirler. Organlar; tüzel kişileri sadece işlemleriyle değil, aynı zamanda fiilleriyle de borç altına sokarlar(4721 MK m.50/2). Organın iradesi tüzel kişinin iradesi olduğu için, organlar tüzel kişi adına ve/veya hesabına işlem yapanlardan farklıdır. Organ tanımından hareketle geniş ve dar anlamda organ ayrımı da yapılabilir. Geniş anlamda organ bir tüzel kişinin yönetim, gözetim ve denetim işlevleri bağlamında çalışan kurullardır. Örneğin, yönetim kurulu, genel kurul, gözetim kurulu ve denetim kurulu gibi. Dar anlamda organ ise, tüzel kişinin iradesini meydana getirip

yürüten (icra eden) kişidir; bu kişinin iradesi tüzel kişinin iradesidir. Organ-kışı diye adlandırabileceğimiz yönetim kurulu üyesi, müdürler, karar alıp uygulayan yöneticiler ile ticari mümessil gibi kişiler de bu kategoriye girer. Böyle bir sıfat taşımasalar bile kararlaştırıcı olarak, anonim ortağın iradesinin oluşmasına katılan kişiler bu sınıfa girer. Bu grupta karar alma yetkisini haiz kimseler de yer alır. Organ tanımı veya nitelendirmesi bir de sorumluluktan hareketle yapılabilir. Bu gruba da “sorumluluk hukuku bakımından organ kavramı” denilir. Söz konusu kategori şirketler hukukunda etkin rol oynar. Anonim ortaklar açısından sorumluluk bağlamında organ tanımı bazı hükümlere de yansımıştır. “Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlal ettikleri takdirde, kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar” derken bu anlamda organa gönderme yapmaktadır (6102 TTK mad.531/1). Bu yaklaşımla şekillenen organ hem geniş ve dar anlamda organ tanımı ile hem de MK m.49 ve 50 ile örtüşmektedir. Çünkü anılan madde bir taraftan işlevsel bir organ olan yönetim kurulunu diğere taraftan da organ-kışileri işaret etmektedir. Sermaye şirketleri, özellikle anonim şirketler, genellikle birbirini tanımayan çok sayıda pay sahibinden oluşmaktadır. Bu şirketlerde, ortakların şahsından ve birbirine güveninden daha çok paylar önemlidir. Anonim şirketin tek kişilik anonim ortaklık ile halka açık anonim ortaklık dahil, mutlak anlamda zorunlu iki organ vardır; Yönetim kurulu ve genel kurul. Mutlak anlamda zorunlu kanuni organlardan birinin yokluğu anonim ortaklığa karşı fesih davası açılmasına sebep olabilir. Bunun ışığında, uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, pay sahipleri, şirket alacaklıları veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığının istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunu da dinleyerek şirketin durumunu kanuna uygun hale getirmesi için bir süre belirler (6102 TTK mad.530/1). Bu süre içinde durum düzeltilmezse, mahkeme şirketin feshine karar verir.

2.7.1. Genel Kurul Yetki ve Görevleri

Şirket ortakları (pay sahipleri), şirket işlerine ilişkin (kanuni istisnalar dışında) haklarını genel kurulda kullanırlar. Bir başka anlatımla genel kurullar, şirket işlerine ilişkin pay sahipliği haklarının kullanılarak kararların alındığı bir iç organdır. Pay

sahipleri şirket işlerine ilişkin haklarını genel kurulda kullanırlar. Kanuni istisnaları ise saklıdır (6102 TTK mad.404/1). Murahhas üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin genel kurul toplantısında hazır bulunmaları şarttır. Diğer yönetim kurulu üyeleri genel kurul toplantısına katılabilirler. Denetçi genel kurulda hazır bulunur. Üyeler ve denetçiler görüş bildirebilirler (6102 TTK mad.407/2). Aynı maddenin son fıkrasında, 333.madde gereğince belirlenen şirketlerin genel kurul toplantılarında Gümrük ve Ticaret Bakanlığının temsilcisi de yer alır. Diğer şirketlerde, hangi durumlarda Bakanlık temsilcisinin genel kurulda bulunacağı ve genel kurul toplantıları için temsilcilerin görevlendirmelerine ilişkin usul ve esaslar ile bunların nitelik, görev ve yetkileri ayrıca ücret tarifeleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. Bakanlık temsilcisinin toplantıya katılma giderleri ve ücretleri ilgili şirket tarafından karşılanır (6102 TTK mad.407/3)

Genel kurul kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörölmüş bulunan hallerde karar alır (6102 TTK mad.408/1). Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, çeşitli hükümlerde öngörölmüş bulunan devredilmez görevler ve yetkiler saklı kalmak üzere, genel kurula ait aşağıdaki görevler ve yetkiler devredilemez;

- Esas sözleşmenin değiştirilmesi,
- Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmalar,
- Kanunda öngörölen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınması (6335 TTK mad.22),
- Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kar üzerinde tasarrufa, kar payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kara katılması dahil, kullanılmasına dair kararların alınması,
- Kanunda öngörölen istisnalar dışında şirketin feshi,
- Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışıdır.

Tek pay sahipli anonim şirketlerde bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır (6102 TTK mad.408/3). Anonim şirketin genel kurul toplantısına; yönetim kurulu, tarafından hazırlanan genel kurula

katılabilecekler listesinde yer alan bütün pay sahiplerinin katılma hakkı vardır. Bu pay sahipleri, genel kurul toplantılarına bizzat kendileri katılabileceği gibi üçüncü bir kişiyi de temsilcisi olarak genel kurula gönderebilir. Temsilcinin pay sahibi olması şartını öngören esas sözleşme hükmü geçersizdir. Pay sahiplerinin genel kurulda kanuni temsilciler vasıtasıyla temsil edilebilmesi bu durumun belgelendirilmesine bağlıdır. Her pay sahibinin genel kurulda sadece bir kişi tarafından temsil edilmesi esastır. Ancak birden fazla kişiye temsil yetkisinin verilmesi veya tüzel kişi pay sahiplerini temsil ve ilzama yetkili birden fazla kişinin genel kurula katılması durumlarında ise bunlardan ancak birisi tarafından oy kullanılabilir. Oy kullanmaya kimin yetkili olduğunun yetki belgesinde gösterilmesi şarttır.

Genel kurula katılabilecek gerçek kişi pay sahipleri, kimliklerini ibraz etmek suretiyle, tüzel kişi pay sahipleri ise tüzel kişiyi temsil ve ilzama yetkili olan kişilerin kimlikleriyle beraber yetki belgelerini ibraz ederek hazır olanlar listesini imzalarlar. Gerçek veya tüzel kişi pay sahiplerini temsilen genel kurula katılacaklarını ayrıca temsil belgelerini de ibraz etmeleri zorunludur. Hamiline yazılı pay senedi sahipleri genel kurul toplantı gününden en geç bir gün önce, bu senetlere zilyet olduklarını ispatlayarak giriş kartı almak ve ibraz etmek suretiyle genel kurul toplantısına katılabilirler. Halka açık olmayan şirketlerde gerek nama gerek hamiline yazılı pay senetleri sahiplerinin vekilleri vasıtasıyla toplantıda temsil edilebilmeleri için örneğe uygun noter onaylı vekâletname veya noter huzurunda düzenlenmiş imza beyanının eklenmesi gerekir. Elektronik Genel Kurul Sisteminden yapılması durumunda, Elektronik Ortamda Yapılacak Genel Kurullara ilişkin yönetmelik hükümleri ve sermaye piyasası kurulunun halka açık şirketlerde genel kurula vekâleten katılma ve oy kullanılmasına ilişkin düzenlemelerinde uyulmalıdır (Örnek, 2013, 63-64).

Anonim şirketlerde toplantıları ile ilgili genel kurullar olağan ve olağanüstü toplantıdır. Olağan toplantı her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılır. Bu toplantılarda, organların seçimine, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, karın kullanım şekline, dağıtılacak kar ve kazanç paylarının oranlarının belirlenmesine, yönetim kurulu üyelerinin ibraları ile faaliyet dönemini ilgilendiren ve gerekli görülen diğer konulara ilişkin müzakere yapılır, karar alınır. Özel hesap dönemi olan şirketlerde ise, hesap döneminin bittiği günü izleyen ilk üç ay içinde yapılır (6102 TTK mad.409/1). Genel kurulun gerektirdiği takdirde olağanüstü toplantıya çağırılır

(6102 TTK mad.409/2). Aksine esas sözleşmede hüküm bulunmadığı takdirde genel kurul, şirket merkezinin bulunduğu yerde toplanır (6102 TTK mad.409/3). Olağanüstü genel kurul toplantısı, şirket için toplantının yapılmasını gerektiren durumların ortaya çıktığı zamanlarda yapılır. İmtiyazlı pay sahipleri özel kurulu, imtiyazlı payların bulunduğu şirketlerde genel kurul tarafından imtiyazlı pay sahiplerinin haklarını ihlal edecek mahiyette esas sözleşme değişikliğine kara verilmesi halinde, anılan karar tarihinden itibaren en geç bir ay içinde toplantıya çağrılır. Bu süre sonuna kadar imtiyazlı pay sahipleri toplantıya çağrılmazsa, her imtiyazlı pay sahibi yönetim kurulunun çağrı süresinin son gününden başlamak üzere on beş gün içinde, bu kurulun toplantıya çağrılmasını mahkemeden isteyebilir. Çağrıya rağmen süresi içinde imtiyazlı pay sahipleri özel kurulu toplanmazsa, genel kurul kararı onaylanmış sayılır. Esas sözleşme değişikliği Bakanlık iznine tabi olan şirketlerde bu amaçla yapılacak genel kurul toplantıları, ancak bu izin alındıktan sonra yapılır. Genel kurul, süresi dolmuş olsa bile, yönetim kurulu tarafından toplantıya çağrılabilir. Tasfiye memurları da, görevleri ile ilgili konular için, genel kurulu toplantıya çağırabilir (6102 TTK mad.410/1). Yönetim kurulunun, devamlı olarak toplanmaması, toplantı nisabının oluşmasına imkân bulunmaması veya mevcut olmaması durumlarında, mahkemenin izniyle, tek bir pay sahibi genel kurulu toplantıya çağırabilir. Mahkemenin kararı kesindir (6102 TTK mad.410/2). Azınlık paylarının genel kurula çağrılması aşağıda belirtilen kanun maddelerine göre;

- Sermayenin en az ondan birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri, yönetim kurulundan, yazılı olarak gerektirici sebepleri ve gündemi belirterek, genel kurulu toplantıya çağırmasını veya genel kurul zaten toplanacak ise; karara bağlanmasını istedikleri konuları gündeme koymasını isteyebilirler. Esas sözleşmeyle, çağrı hakkı daha az sayıda paya sahip pay sahiplerine tanınabilir (6102 TTK mad.411/1),
- Gündemde madde konulması istemi, çağrı ilanının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanmasına ilişkin ilan ücretinin yatırılması tarihinden önce yönetim kuruluna ulaşmış olmalıdır (6102 TTK mad.411/2),
- Çağrı ve gündeme madde konulması istemi noter aracılığıyla yapılır (6102 TTK mad.411/3),

- Yönetim kurulu çağrını kabul ettiği takdirde, genel kurul en geç kırk beş gün içinde yapılacak şekilde toplantıya çağırılır; aksi halde çağrı istem sahiplerince yapılır (6102 TTK mad.411/4).

Azınlık paylarında mahkemenin izni ile ilgili, pay sahiplerinin çağrı veya gündeme madde konulmasına ilişkin istemleri yönetim kurulu tarafından reddedildiği veya isteme yedi iş günü içinde olumlu cevap verilmediği takdirde, aynı pay sahiplerinin başvurusu üzerine, genel kurulun toplantıya çağrılmasına şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi karar verebilir. Mahkeme toplantıya gerek görürse, gündemi düzenlemek ve kanun hükümleri uyarınca çağrıyı yapmak üzere bir kayyım atar. Kararında, kayyımın, görevlerini ve toplantı için gerekli belgeleri hazırlamaya ilişkin yetkilerini gösterir. Zorunluluk olmadıkça mahkeme dosya üzerinde inceleme yaparak karar verir. Karar kesindir (6102 TTK mad.412).

Anonim şirketlerde gündemin belirlenmesi, genel kurulu toplantıya çağırın tarafından belirlenir (6102 TTK mad.413/1). Gündemde bulunmayan konular genel kurulda müzakere edilemez ve karara bağlanamaz. Kanuni istisnalar saklıdır (6102 TTK mad.413/2). Yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi yilsonu finansal tablolarının müzakeresi maddesiyle ilgili sayılır (6102 TTK mad.413/3). Genel kurul toplantıya, esas sözleşmede gösterilen şekilde, şirketin internet sitesinde ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan ilanla çağırılır. Bu çağrı, ilan ve toplantı günleri hariç olmak üzere, toplantı tarihinden en az iki hafta önce yapılır. Pay defterinde yazılı pay sahipleriyle önceden şirkete pay senedi veya pay sahipliğini ispatlayıcı belge vererek adreslerini bildiren pay sahiplerine, toplantı günü ile gündem ve ilanın çıktığı veya çıkacağı gazeteler, iadeli taahhütlü mektupla bildirilir (6102 TTK mad.414/1). Sermaye piyasası kanununun 11.maddesinin altıncı fıkrası hükmü saklıdır (6102 TTK mad.414/2). Genel kurula katılmaya yetkili olan pay sahiplerinin, genel kurul toplantısına, yönetim kurulu tarafından düzenlenen “hazır bulunanlar listesi” nde adı bulunan pay sahipleri katılabilir (6102 TTK mad.415/1). Hazır bulunanlar listesinde adı bulunan senede bağlanmamış payların, ilmühaberlerin nama yazılı payların sahipleri ve sermaye piyasası kanununun 10/A maddesi uyarınca kayden izlenen pay sahipleri veya anılanların temsilcileri genel kurula katılır. Gerçek kişilerin kimlik göstermeleri, tüzel kişilerin temsilcilerinin vekâletname ibraz etmeleri şarttır (6102 TTK mad.415/2). Hamiline yazılı pay senedi sahipleri, genel kurulun toplantı gününden en geç bir gün

önce bu senetlere zilyet olduklarını ispatlayarak giriş kartı alırlar ve bu kartları ibraz ederek genel kurul toplantısına katılabilirler. Ancak, giriş kartının verilmesinden sonraki bir tarihte hamiline yazılı pay senedini devraldığını ispatlayan pay sahipleri de genel kurula katılabilirler (6102 TTK 415/3). Genel kurula katılma ve oy kullanma hakkı, pay sahibinin payların sahibi olduğunu kanıtlayan belgeleri veya pay senetlerini şirkete bir kredi kuruluşuna veya başka bir yerde depo edilmesi şartını bağlanamaz (6102 TTK mad.415/4)

2.7.2. Yönetim Kurulu Yetki ve Görevleri

Yönetim kurulları medeni kanun hükümleri doğrultusunda organ yapısına sahip olup, şirketin yönetiminden sorumlu olduğu gibi dışa karşı temsilini de sağlamaktadır. Bu niteliğinden ötürü şirket adına hak kazanan ve borç altına giren eylem ve işlemler de yönetim kurulları tarafından gerçekleştirilmektedir. Yönetim, bir anlamda üretim ve pazarlama organizasyonu ile finansman planlamasını, muhasebenin yapılandırılıp tutulmasını, personel yönetimini ve araştırma-geliştirmeyi kapsarken, diğer anlamda da müdürler, şefler ve diğer görevlilerin bütününe ifade etmektedir. Yani yönetim kavramı iki anlamdadır. Bir anlamıyla yönetim, yapılan yönetsel işlemler bütününe ifade ederken, diğer anlamıyla da anonim şirket yönetsel organizasyonunu (bu bağlamda personelini) ifade etmektedir (Soykan, 2010, 2377). Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunur. Daimi bir organdır. Şirketin tüzel kişilik kazanmasından, sona ermesine kadar ve hatta kanunun öngördüğü ölçüde, tasfiyenin sonuna kadar şirketin yönetim ve temsili, yönetim kuruluna aittir. Eski TTK' nın 312.maddesi gereğince yönetim kurulları en az üç gerçek kişinin genel kurul tarafından seçilmesiyle oluşmaktaydı. Yeni TTK' ya göre yönetim kurulu, anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir kuruldur (6102 TTK mad.359/1). Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece gerçek kişi de tescil ve ilan olunur; ayrıca tescil ve ilanın yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir (6102 TTK mad.359/2). Yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır (6102 TTK mad.359/3). Üyeliği sona erdiren sebepler seçilmeye de engeldir (6102 TTK

mad.359/4). Belirli grupların yönetim kurulunda temsil edilmesi esas sözleşmede, öngörülme şartı ile belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azınlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilir. Bu amaçla, yönetim kurulu üyelerinin, belirli bir grup oluşturan pay sahipleri, belirli pay grupları ve azınlık arasından seçileceği esas sözleşmede öngörülebileceği gibi, esas sözleşmede yönetim kurulu üyeliği için aday önerme hakkı da tanınabilir. Genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğine önerilen adayın veya hakkın tanındığı gruba ve azınlığa mensup adayın haklı bir sebep bulunmadığı takdirde üye seçilmesi zorunludur. Bu şekilde tanınacak temsil edilme hakkı, halka açık anonim şirketlerde yönetim kurulu üye sayısının yarısını aşamaz. Bağımsız yönetim kurulu üyelerine ilişkin düzenlemeler saklıdır. Bu maddeye göre yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınan paylar imtiyazlı sayılacaktır (6102 TTK mad.361/1-2). Yönetim kurulu üyelerinin, görevlerini yaparken kusurlarıyla şirkette verebilecekleri zarar, şirket sermayesini yüzde yirmi beşini aşan bir bedelle sigorta ettirilmiş ve bu suretle şirket teminat altına alınmışsa, bu husus halka açık şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulunun ve ayrıca pay senetleri borsada işlem görüyorsa borsanın bülteninde duyurulur ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluk değerlendirmesinde dikkate alınır (6102 TTK mad.361). Yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilir. Esas sözleşmede aksine hüküm yoksa aynı kişi yeniden seçilebilir. İkinci fıkraya göre 334.maddenin hükmü saklıdır. (6102 TTK mad.362/1-2) Yargıtay kararlarına göre, üç yılın sonunda yönetim kurulu üyeliğinin doğrudan düşeceğine ilişkin hüküm olmadığına göre, yeni yönetici seçilene kadar mevcut yönetim kurulu üyeleri göreve devam ederler (Erdoğan, 2001, 240). Üyeliğin boşalması ile ilgili, 334.maddenin hükmü saklı kalmak üzere, herhangi bir sebeple bir üyelik boşalırsa, yönetim kurulu, kanuni şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulun onayına sunar. Bu yolla seçilen üye, onaya sunduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar ve onaylanması halinde selefinin süresini tamamlar (6102 TTK mad.363/1). Yönetim kurulu üyelerinden birinin iflasına karar verilir veya ehliyeti kısıtlanır ya da bir üye üyelik için gerekli kanuni şartları yahut esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybederse, bu kişinin üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erer (6102 TTK mad.363/2). Tamamlama yöntemi istisnai bir durumu gündeme getirmektedir. Bu yöntem sadece yönetim kurulu üyesinin ölümü, istifası ya da yönetim kurulu üyesi seçilmenin ya da

kanundan veya özel sözleşmelerden kaynaklanan nitelikleri kaybetmesi halinde uygulanacak bir maddedir. Bu maddenin uygulanabilmesi için yönetim kurulu üyeliğinde bir boşalma meydana gelmesi aynı zamanda yönetim kurulunun sirküler yoluyla ya da fiilen toplantı yaparak karar alması gerekir. İki koşul bir araya geldiğinde yönetim kurulu kararıyla boşalan yönetim kurulu üyeliğinde atama yapılabilir. Ancak bu uygulama yapılırken yönetim kurulu üyeliklerinde toplu boşalma meydana gelmişse örneğin şirketin tüm hisseleri yeni ortaklara devredilmiş ve yönetim kurulu tamamen değişecek ise bu yolun uygulanması, yani yönetim kurulu kararıyla yeni yönetim kurulunun oluşturulmasına karşı hile oluşturacağı için sakıncalıdır. Zaman zaman uygulamada toplu boşalmalarda sanki toplu boşalma yokmuşçasına üyeler tek tek istifa ettirilmekte ve de aynı gün yarımşar saat arayla yeni üyeler seçilerek genel kurula gitmeksizin yeni yönetim kurulu oluşturulmaktadır. İşte kanuna karşı hile dediğimiz nokta budur. Görevden alma hakkında, yönetim kurulu üyeleri, esas sözleşmeyle atamış olsalar dahi, gündemde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa bile haklı bir sebebin varlığı halinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler. Yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişi, kendi adına tescil edilmiş bulunan kişiyi her an değiştirebilir (6102 TTK mad.364/1). Görevden alınan üyenin tazminat hakkı saklıdır (6102 TTK mad.364/2). Ticaret kanunu, yönetim kurulu ile ilgili yenilikler içermektedir. Bunlardan bazıları temel açılımlardır. Önem önceliği gözetilmeden aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Ticaret kanuna göre, yönetim kurulu tek üyeli de olabilir.
- Ticaret kanununda, yönetim kurulu üyeliği pay sahibi sıfatına bağlanmamıştır. Anonim ortaklığın pay sahibi olmayanlar da üyeliğe seçilebilir; göreve başlayabilirler.
- Ticaret kanunu sisteminde, tüzel kişiler de yönetim kuruluna üye seçilebilir. Tüzel kişi yerine onun temsilcisinin yönetim kurulu üyesi seçildiği ticaret kanununun 56.maddesinde kabul edilen öğretiyi terk edilmiştir.
- Hem pay gruplarına hem pay sahipleri gruplarına hem de azlığa, bağlayıcı aday gösterme (yönetim kuruluna temsilci yollama) hakkı tanınmıştır. Halka açık anonim şirketlerde bu şekilde seçilecek üyelerin toplamı yönetim kurulu üye tam sayısının yarısını aşamaz, yani en az üye tam sayısının yarısının genel kurulunun serbest iradesiyle seçilmesi gerekir.

- Yönetim kurulunun devredilmez yetkileri (temel yetkileri) özel bir madde halinde toplu olarak gösterilmiştir.
- Pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde riskin izlenmesi ve risk yönetimi için özel bir komitenin kurulması zorunludur (Nisbi anlamda zorunlu kanuni organ).
- Elektronik yönetim kurulu toplantısı yapılabilir; kararlar internet ortamında alınabilir (Görüntü ve ses nakli ile yönetim kurulu).
- Kolay karar alma mekanizmaları geliştirilmiştir.
- Yönetim kurulu kararlarına karşı açılacak butlan davası kanunen düzenlenmiştir.
- Yönetim kurulu müteselsil sorumluluğu kökten değiştirilerek, adil ve insan haklarıyla bağdaştırılması mümkün olmayan mutlak teselsül yerine farklılaştırılmış teselsül sistemi getirilmiştir (Tekinalp, 2013, 190-191).

Yönetim ve temsil genel olarak, yönetim kurulu tarafından kullanılır. Kanundaki istisnai hükümlerin saklıdır (6102 TTK mad.365). Yönetim kurulu her yıl üyeleri arasından başkan ve bulunmadığı zamanlarda vekalet etmek üzere, en az bir başkan vekili seçer. Esas sözleşmede, başkanın ve başkan vekilinin veya bunlardan birinin, genel kurul tarafından seçilmesi öngörülebilir (6102 TTK mad.366/1). İkinci fıkrada yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir. Yönetimin devri, yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir (6102 TTK mad.367/1). Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine ait olacağı ikinci fıkradır. Ticari mümessil ve ticari vekiller yönetim kurulu tarafından, atanabilir (6102 TTK mad.368). Yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, özen ve bağlılık yükümlülüğünü, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyararak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar

(6102 TTK mad.369). Temsil yetkisi genel olarak 370.maddenin iki fıkrasında; esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir. Diğer fıkrada, yönetim kurulu, temsil yetkisinin bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredilebileceği, ancak en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır (6102 TTK mad.370/1-2). Kapsam ve sınırlar şöyle açıklanmıştır:

1. Temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her türlü işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler. Kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemler dolayısıyla şirketin rücu hakkı saklıdır.
2. Temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler de şirketi bağlar; meğerki üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu ispat edilsin. Şirket esas sözleşmesinin ilan edilmiş olması, bu hususun ispatı açısından, tek başına yeterli delil değildir.
3. Temsil yetkisinin sınırlandırılması, iyi niyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez; ancak, temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgülendiğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin tescil ve ilan edilen sınırlamalar geçerlidir.
4. Temsile yetkili kişiler tarafından yapılan işlemin esas sözleşmeye veya genel kurul kararına aykırı olması, iyi niyet sahibi üçüncü kişilerin o işlemde dolayı şirkete başvurmalarına engel değildir.
5. Temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur. Şirketin rücu hakkı saklıdır.
6. Sözleşmenin yapılması sırasında, şirket tek pay sahibi tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek pay sahipli anonim şirketlerde, bu pay sahibi ile şirket arasındaki sözleşmenin geçerli olması sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır. Bu şart piyasa şartlarına göre günlük, önemsiz ve sıradan işlemlere ilişkin sözleşmelerde uygulanmaz (6102 TTK mad.371/1-2-3-4-5-6).

Şirket adına imza yetkisini haiz kişiler şirketin unvanı altında imza atacıklarını ve 40.maddenin ikinci fıkraya hükmünün saklı olacağı imza şeklinde açıklanmıştır. İkinci fıkrada şirket tarafından düzenlenecek belgelerde şirketin merkezi, sicile kayıtlı olduğu

yer ve sicil numarası gösterilmesi zorunludur (6102 TTK mad.372/1-2). Yönetim kurulunun tescil ve ilanı ise, temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararının noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline verir. Temsil yetkisinin ticaret sicilinde tescilinden sonra, ilgili kişilerin seçimine veya atanmalarına ilişkin herhangi bir hukuki sakatlık, şirket tarafından üçüncü kişilere, ancak sakatlığın bunlar tarafından bilindiğinin ispat edilmesi şartıyla ileri sürebilir (6102 TTK mad.373/1-2). Yönetim kurulu ve kendisine bırakılan alanda yönetim, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir (6102 TTK mad.374). Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilmez görev yetkileri 375.maddeye göre şunlardır;

- Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi,
- Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi,
- Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlamam için gerekli düzenin kurulması,
- Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları,
- Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi.
- Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi,
- Borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması (6102 TTK mad.375/ alt bentleri).

Sermayenin kaybı, borca batık olma durumunda, çağrı ve bildirim yükümü ile iflasın ertelenmesi sırasıyla ele alınmıştır. Çağrı ve bildirim yükümü üç fıkrada sırasıyla şöyledir;

1. Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamın yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşırca, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

2. Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zara sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhal toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.
3. Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğerki iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimini olarak kabul olunur (6335 TTK mad.16)

İflasın ertelenmesi yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni nakit sermaye konulması dâhil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Bu halde icra ve iflas kanununun maddeleri uygulanır (İKK mad.179 ile 179/b) (6102 TTK mad.377). Yönetim kurulunun riskin erken saptanması ve yönetiminde, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda vereceği açıklanmıştır (6102 TTK mad.378/1). Diğer fıkrada komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.

Şirketin kendi paylarını iktisap ve rehin olarak kabul etmesi, aşağıda sıralanan fıkralar ile yer almıştır;

1. Bir şirket kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşan veya bir işlem sonunda aşacak olan miktarda, ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak kabul edemez. Bu hüküm, bir üçüncü kişinin kendi adına, ancak şirket hesabına iktisap ve rehin olarak kabul ettiği paylar için de geçerlidir.
2. Payların birinci fıkrada hükmüne göre iktisap veya rehin olarak kabul edilebilmesi için, genel kurulun yönetim kurulunu yetkilendirmesi şarttır. En çok beş yıl için geçerli olacak bu yetkide, iktisap veya rehin olarak kabul edilecek payların itibari değer sayıları belirtilerek toplam itibari değerleriyle söz konusu edilecek paylara ödenebilecek bedelin alt ve üst sınırı gösterilir. Her izin talebinde yönetim kurulu kanuni şartların gerçekleştiğini belirtir.
3. Birinci ve ikinci fıkralardaki şartlara ek olarak, iktisap edilecek payların bedelleri düşüldükten sonra, kalan şirket net aktif, en az esas veya çıkartılmış sermaye ile kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olmalıdır.
4. Yukarıdaki hükümler uyarınca sadece, bedellerinin tümü ödenmiş bulunan paylar iktisap edilebilir.
5. Yukarıdaki fıkralarda yer alan hükümler, ana şirketin paylarının yavru şirket tarafından iktisabı halinde de uygulanır. Pay senetleri borsada işlem gören şirketler hakkında, sermaye Piyasası Kurulu şeffaflık ilkeleri ile fiyata ilişkin kurallar yönünden gerekli düzenlemeleri yapar (6102 TTK mad.379/1-2-3-4-5).

Yönetim kurulunun kanuna karşı hile durumunda; paylarının iktisap edilmesi amacıyla, şirketin başka bir kişiyle yaptığı, konusu avans, ödünç veya teminat verilmesi olan hukuki işlemler batıldır. Bu butlan hükmü, kredi ve finans kurumlarının işletme konuları içine giren işlemlere ve şirketin veya onun bağlı şirketlerinin çalışanlarına, şirketin paylarını iktisap edebilmeleri için, avans ödünç ve teminat verilmesine ilişkin hukuki işlemlere uygulanmaz. Ancak, bu istisnai işlemler, şirketin, kanuna ve esas sözleşmesine göre ayırmak zorunda bulunduğu yedek akçeleri azaltıyor veya 519.maddede düzenlenen yedek akçelerin harcanmalarına ilişkin kuralları ihlal ediyor ve şirketin 520.maddede öngörülen yedek akçeyi ayırmasına imkân bırakmıyorsa, geçersizdir (6102 TTK mad.380/1). Şirket ile üçüncü kişi arasında yapılmış bulunan ve

bu kişiye, şirketin kendi paylarını; şirketin şirkete bağlı bir şirketin veya şirketin paylarının çoğunluğuna sahip olduğu şirketin hesabına alma hakkı tanıyan ya da böyle bir yükümlülük öngören bir düzenleme, eğer bu payları şirket alsaydı işlem 379.maddeye aykırı kabul edilecek idiye batıldır (6102 TTK 380/2). Bir şirket yakın ve ciddi bir kayıptan kaçınmak için gerekli olduğu takdirde, kendi paylarını 379.maddeye göre genel kurulun yetkilendirmeye ilişkin kararı olmadan da iktisap edebilir (6102 TTK mad.381/1). Payların bu yolla iktisabı halinde yönetim kurulu ilk genel kurula;

- İktisabın sebep ve amacı,
- İktisap edilen payların sayıları, itibari değerlerinin toplamı ve sermayenin ne kadarını temsil ettiği,
- Bedeli ve ödeme şartları

hakkında yazılı bilgi verir (6102 TTK mad.381/2). Bir şirket 379.madde hükümleri ile bağlı olmaksızın istisnaları şöyledir;

- Esas veya çıkarılmış sermayesinin azaltılmasına ilişkin 473 ila 475.madde hükümleri uyguluyorsa,
- Külli halefiyet kuralının gereğiye,
- Bir kanuni satın alma yükümünden doğuyorsa,
- Bedellerinin tümü ödenmiş olmak şartıyla ve cebri icradan, bir şirket alacağının tahsili amacına yönelikse,
- Şirket, menkul kıymetler şirketiye, kendi paylarını iktisap edebilir (6102 TTK mad.382).

İvazsız iktisaptan sırasıyla şöyle bahsedilmiştir; bir şirket, bedellerinin tamamı ödenmiş olmak şartıyla, kendi paylarını ivazsız iktisap edebilir. Bahsedilen birinci fıkra hükmü, yavru şirket ana şirketin paylarını ivazsız iktisap ettiği takdirde kıyas yoluyla uygulanır (6102 TTK mad.383/1-2). Payların elden çıkarılması ise, 382.maddenin (b) ila (d) bentleri ve 383.madde hükümlerine göre, iktisap edilen paylar, şirket için herhangi bir kayba yol açmadan devirleri mümkün olur olmaz ve her halde iktisaplarından itibaren üç yıl içinde elden çıkarılırlar. Meğerki şirketin ve yavru şirketin sahip oldukları bu payların toplamı şirketin esas veya çıkarılmış sermayesinin yüzde onunu aşmasın (6102 TTK mad.384).

Aykırı iktisap halinde elden çıkarma, 379 ile 381.maddelere aykırı bir şekilde iktisap edilen veya rehin olarak alınan paylar, iktisapları veya rehin olarak kabulleri tarihinden

itibaren en geç altı ay içinde elden çıkarılır ya da üzerlerindeki rehin kaldırılır(6102 TTK mad.385). Sermayenin azaltılması ve saklı tutulan hükümler ise; 384 ve 385.maddeler uyarınca elden çıkarılmayan paylar, sermayenin azaltılması yoluyla hemen yok edilir (6102 TTK mad.386). Şirketin kendi paylarını iktisap edebileceğine ilişkin diğer kanunlardaki hükümleri saklıdır(6102 TTK mad.387). Kendi payların sırasıyla şöyledir;

- Şirket kendi paylarını taahhüt edemez.
- Üçüncü kişinin veya bir yavru şirketin kendi adına fakat şirket hesabına şirketin payını taahhüt etmesi, şirketin kendi payını taahhüt etmesi sayılır.
- Birinci ve ikinci fıkralara aykırı hareket halinde, söz konusu payları, kuruluşta kurucular, sermaye artırımlarında yönetim kurulu üyeleri taahhüt etmiş sayılır ve bunlar pay bedellerinden sorumlu olurlar. Kanuna aykırı taahhütte herhangi bir kusurları bulunmadığını ispat eden kurucular ve sermaye artırımlarında yönetim kurulu üyeleri sorumluluktan kurtulurlar.
- Birinci ve üçüncü fıkra hükümleri ana şirketin paylarını taahhüt eden yavru şirketlere kıyas yoluyla uygulanır. Söz konusu paylar yavru şirketin yönetim kurulu üyeleri tarafından taahhüt edilmiş kabul olunur. Üyeler pay bedellerinden sorumludur (6102 TTK mad.388/1-2-3-4).

Yönetim kurulunun hakları kullanılması şirketin iktisap ettiği kendi payları ile yavru şirket tarafından iktisap edilen ana şirketin payları, ana şirketin genel kurulunun toplantı nisabının hesaplanmasında dikkate alınmaz. Bedelsiz payların iktisabı hariç, şirketin devraldığı kendi payları hiçbir pay sahipliği hakkı vermez. Yavru şirketin iktisap ettiği ana şirket paylarına ait oy hakları ile buna bağlı haklar donar (6102 TTK mad.389). Yönetim kurulu toplantılarında kararlar;

1. Esas sözleşmede aksine ağırlaştırıcı bir hüküm bulunmadığı takdirde, yönetim kurulu üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır. Kararlarını toplantıda hazır bulunan üyelerin çoğunluğu ile alır. Bu kural yönetim kurulunun elektronik ortamda yapılması halinde de uygulanır.
2. Yönetim kurulu üyeleri birbirlerini temsilen oy veremeyecekleri gibi, toplantılara vekil aracılığıyla da katılamazlar.
3. Oylar eşit olduğu takdirde o konu gelecek toplantıya bırakılır. İkinci toplantıda da eşitlik olursa söz konusu öneri reddedilmiş sayılır.

4. Üyelerden hiçbiri toplantı yapılması isteminde bulunmadığı takdirde, yönetim kurulu kararları, kurul üyelerinden birinin belirli bir konuda yaptığı, karar şeklinde yazılmış önerisine, en az üye tam sayısının çoğunluğunun yazılı onayı alınmak suretiyle de verilebilir. Aynı önerinin tüm yönetim kurulu üyelerine yapılmış olması bu yolla alınacak kararın geçerlilik şartıdır. Onayların aynı kağıtta bulunması şart değildir; ancak onay imzalarının bulunduğu kağıtların tümünün yönetim kurulu karar defterine yapıştırılması veya kabul edenlerin imzalarını içeren bir karara dönüştürülüp karar defterine geçirilmesi kararın geçerliliği için gereklidir.
5. Kararların geçerliliği yazılıp imza edilmiş olmalarına bağlıdır (6102 TTK mad.390/1-2-3-4-5).

Yönetim kurulunun kararının batıl olduğunun tespiti mahkemeden istenebilir.

Özellikle;

- Eşit işlem ilkesine aykırı olan,
- Anonim şirketin temel yapısına uymayan veya sermayenin korunması ilkesini gözetmeyen,
- Pay sahiplerinin, özellikle vazgeçilmez nitelikteki haklarını ihlal eden veya bunların kullanımlarını kısıtlayan ya da güçleştiren,
- Diğer organların devredilemez yetkilerine giren ve bu yetkilerin devrine ilişkin kararlar batıldır (6102 TTK mad.391).

Yönetim kurulunun bilgi alma ve inceleme hakkı aşağıda gibidir;

1. Her yönetim kurulu üyesi şirketin tüm iş ve işlemleri hakkında bilgi isteyebilir, soru sorabilir, inceleme yapabilir. Bir üyenin istediği, herhangi bir defter, defter kaydı, sözleşme, yazışma veya belgenin yönetim kuruluna getirilmesi, kurulca veya üyeler tarafından incelenmesi ve tartışılması ya da herhangi bir konu ile ilgili yöneticiden veya çalışandan bilgi alınması reddedilemez. Reddedilmişse dördüncü fıkra hükmü uygulanır.
2. Yönetim kurulu toplantılarında, yönetim kurulunun bütün üyeleri gibi şirket yöntemiyle görevlendirilen kişiler ve komiteler de bilgi vermekle yükümlüdür. Bir üyenin bu konudaki istemi de reddedilemez; soruları cevapsız bırakılamaz.
3. Her yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu toplantıları dışında, yönetim kurulu başkanının izniyle, şirket yönetimiyle görevlendirilen kişilerden, işlerin gidişi ve

belirli münferit işler hakkında bilgi alabilir ve görevinin yerine getirilebilmesi için gerekliyse, yönetim kurulu başkanından, şirket defterlerinin ve dosyalarının incelemesine sunulmasını isteyebilir.

4. Başkan bir üyenin, üçüncü fıkrada öngörülen bilgi alma, soru sorma ve inceleme yapma istemini reddederse, konu iki gün içinde yönetim kuruluna getirilir. Kurulun toplanmaması veya bu istemi reddetmesi halinde üye, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurabilir. Mahkeme istemi dosya üzerinden inceleyip karara bağlayabilir, mahkemenin kararı kesindir.
5. Yönetim kurulu başkanı, kurulun izni olmaksızın, yönetim kurulu toplantıları dışında bilgi alamaz, şirket defter ve dosyalarını inceleyemez. Yönetim kurulu başkanının bu isteminin reddedilmesi halinde başkan, dördüncü fıkraya göre mahkemeye başvurabilir.
6. Yönetim kurulu üyesinin maddeden doğan hakları kısıtlanamaz, kaldırılamaz. Esas sözleşme ve yönetim kurulu, üyelerin bilgi alma ve inceleme haklarını genişletebilir.
7. Her yönetim kurulu üyesi başkandan, yönetim kurulunu toplantıya çağırmasını yazılı olarak isteyebilir (6102 TTK mad.392/1-2-3-4-5-6-7).

Yönetim kurulunun müzakereye katılma yasağı üç fıkrada açıklanmıştır;

1. Yönetim kurulu üyesi, kendisinin şirket dışı kişisel menfaatiyle veya alt ve üst soyundan birinin ya da eşinin yahut üçüncü derece dâhil üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından birinin, kişisel ve şirket dışı menfaatiyle şirketin menfaatinin çatıştığı konulara ilişkin müzakerelere katılamaz. Bu yasak, yönetim kurulu üyesinin müzakereye katılmamasının dürüstlük kuralının gereği olan durumlarda da uygulanır. Tereddüt uyandıran hallerde, kararı yönetim kurulu verir. Bu oylamaya da ilgili üye katılamaz. Menfaat uyuşmazlığı yönetim kurulu tarafından bilinmiyor olsa bile, ilgili üye bunu açıklamak ve yasağa uymak zorundadır.
2. Bu hükümlere aykırı hareket eden yönetim kurulu üyesi ve menfaat çatışması nesnel olarak varken ve biliniyorken ilgili üyenin toplantıya katılmasına itiraz etmeyen üyeler ve söz konusu üyenin toplantıya katılması yönünde karar alan

yönetim kurulu üyeleri bu sebeple şirketin uğradığı zararı tazminle yükümlüdürler.

3. Müzakereye, yasak nedeniyle katılmamanın sebebi ve ilgili işlemler yönetim kurulu kararına yazılır(6102 TTK mad.393/1-2-3).

Yönetim kurulu üyelerine tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararlarıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kardan pay ödenebilir (6102 TTK mad.394). Şirketle işlem yapma, şirkete borçlanma yasağı şöyle belirtilmiştir;

1. Yönetim kurulu üyesi, genel kuruldan izin almadan, şirketle kendisi veya başkası adına herhangi bir işlem yapamaz; aksi halde, şirket yapılan işlemin batıl olduğunu ileri sürebilir. Diğer taraf böyle bir iddiada bulunamaz.
2. Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan 393.maddede sayılan yakınları şirkete nakit borçlanamaz. Bu kişiler için şirket kefalet, garanti ve teminat veremez, sorumluluk yüklenemez, bunların borçlarını devralamaz. Aksi hâlde, şirkete borçlanılan tutar için şirket alacaklıları bu kişileri, şirketin yükümlendirildiği tutarda şirket borçları için doğrudan takip edebilir (6335 TTK mad.17)
3. 202.madde hükmü saklı kalmak şartıyla, şirketler topluluğuna dâhil şirketler birbirlerine kefil olabilir ve garanti verebilirler.
4. Bankacılık Kanununun özel hükümleri saklıdır (6102 TTK mad.395/1-2-3-4).

Yönetim kurulunun rekabet yasağı ise;

- Yönetim kurulu üyelerinden biri, genel kurulun iznini almaksızın, şirketin işletme konusuna giren ticari iş türünden bir işlemi kendi veya başkası hesabına yapamayacağı gibi, aynı tür ticari işlemlerle uğraşan bir şirkete sorumluluğu sınırsız ortak sıfatıyla da giremez. Bu hükme aykırı harekette bulunan yönetim kurulu üyelerinden şirket tazminat istemekte veya tazminat yerine yapılan işlemi şirket adına yapılmış sayılmakta ve üçüncü kişiler hesabına yapılan sözleşmelerden doğan menfaatlerin şirkete ait olduğunu dava etmekte serbestir.
- Bu haklardan birinin seçilmesi birinci fıkra hükmüne aykırı harekette bulunan üyenin dışındaki üyelere aittir.
- Bu haklar, söz konusu ticari işlemlerin yapıldığını veya yönetim kurulu üyesinin diğer bir şirkete girdiğini, diğer üyelerin öğrendikleri tarihten itibaren üç ay ve

her halde bunların gerçekleşmesinden itibaren bir yıl geçince zamanaşımına uğrar.

- Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarıyla ilgili hükümler saklı olacağı rekabet yasağında yer almıştır (6102 TTK mad.396/1-2-3-4).

2.7.3.Denetim Kurulu Yetki ve Görevleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu anonim şirketin üç zorunlu organından biri olan denetim organını (murakıp) kaldırmış ve yerine bağımsız denetimi getirmiştir. 6335 sayılı kanun değişikliği ile önceden tüm anonim (hatta limited) şirketler için zorunlu kılınan bağımsız denetimin kapsamını belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiş; Bakanlar Kurulu ölçekleri çok yukarıda tutarak anonim şirketlerin büyük bir bölümü bağımsız denetim uygulaması dışında bırakmıştır (Korkut, 2012, 1). Yeni kanunla birlikte kabul edilen düzenleme uyarınca, tüm anonim şirketler denetime tabi olmakla birlikte, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin denetimi ile ilgili esaslar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Ayrıca denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılacaktır. Yeni TTK bağımsız denetim esasını benimsemiştir. Bağımsız denetim, TTK yürürlüğe girmeden önce yapılan değişikliklerle sadece Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği şirketlerden ibaret olmuştur. Dolayısıyla anonim şirketlerin büyük bir kısmı denetimsiz kalmıştır. Yapılacak denetimin Bakanlığın ya da bir kamu otoritesinin yapacağı bir denetim değil iç denetim olarak algılanmalıdır. Daha önce anonim şirketlerin bünyesinde bulunan denetim kurullarının murakıpların yaptığı denetime benzer ama daha nitelikli, genel kurula karşı sorumlu, şirketlerde kurumsallaşmayı, şeffaflaşmayı sağlayacak şekilde denetim standartlarına uygun bir denetim olmalıdır (Sakarya, 2013, 1). 6102 sayılı kanunda murakıplık yerine denetçi ile yeni bir oluşum kanunda yer almıştır.

2.7.4. Yeni TTK'ya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi

Denetçi, şirketin finansal raporlarıyla, yönetim kurulu raporlarını uluslararası denetim standartlarına göre denetlemektedir. Özel denetçiler ise, bunların dışında bazı konular için taraflarca veya mahkeme tarafından seçilmiş denetçilerdir. Denetçi, şirket

genel kurulunca; topluluk denetçisi ise ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili gazetesini ile internet sitesinde ilan edilir (<http://www.istanbulbarosu.org.tr> E.T.17.02.2014) Denetleme genel olarak aşağıda gibi açıklanmıştır;

1. Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir (6335 TTK mad.18)
2. Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir (6335 TTK mad.18)
3. Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir (6102 TTK mad.397/3).
4. 398.madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir (6335 TTK mad.18)

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu bölüm hükümleri anlamında 378.madde uyarınca verilen raporların ve 397.maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun

yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelemesini de kapsar. Denetleme, geçici 2.ve 3.maddelerde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun malvarlıksal ve finansal durumunun 515.madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtilecek şekilde yapılacağı belirtilmiştir (6102 TTK mad.398/1).

Denetim;

- Şirketin finansal tablolarının ve 397.maddenin birinci fıkrası ve 402.maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,
- Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397.maddenin birinci fıkrası ve 402.maddenin ikinci fıkrasının çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtecek şekilde yapılır (6102 TTK mad.398/2) .

Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceler; meğerki, denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tabi tutulmuş olması halinde de geçerlidir (6102 TTK mad.398/3). Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhise edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378.maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun tarafından belirlenir (6102 TTK mad.398/4). Denetçinin seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

1. Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu,

gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan edilir.

2. Denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkrada öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.
3. Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.
4. Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;
 - a.Yönetim kurulunun,
 - b.Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin, istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, başka bir denetçi atayabilir.
5. Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azınlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.
6. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilmemişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi ret ve sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirmemesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.
7. Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlar üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir.

8. Denetçi sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402.maddeye uygun bir rapor haline getirilerek genel kurula verilir.
 9. 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 (6102 TTK mad.399/1 ile 9 arası).
- Denetçi olabilecekler aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

1. Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların 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 ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eş veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
 - d. Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi

- olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- e. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
 - f. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
 - g. (a) ila (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
 - h. Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlası 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 (6335 TTK mad.19/ Alt Bentleri).
2. On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir (6335 TTK mad.19)
 3. Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz (6102 TTK mad.400).

Denetçinin ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı, şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlettirip onaylayarak, gecikmesizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar (6102 TTK mad.401/1). Yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından

önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir (6102 TTK mad.401/2). Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır. Denetçi, birinci fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir (6102 TTK mad.401/3). Denetimin raporunun hazırlanması yedi fıkroda alt bentleri ile açıklanmıştır:

1. 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.
2. Bundan başka ayrı bir rapor halinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.
3. Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal duruma dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.
4. Denetim raporunun esas bölümünde;
 - a. Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
 - b. Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir.

5. Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;
 - a. Öngörülen hesap planına uygun olup olmadığı,
 - b. Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir.
6. Denetim çerçevesinde, 398.maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir.
7. Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar (6102 TTK mad.402/1 ile 7).

Denetçinin görüş yazılarının bütün detayları aşağıdaki gibidir;

1. Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (6335 TTK mad.20) belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398.madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığı; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir (6102 TTK mad.404).
2. Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir. Görüş Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (6335 TTK mad.20) belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır (6102 TTK mad.404).
3. Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.

4. Şirket defterlerinde, denetlemenin bu bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçları varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (6335 TTK mad.20), kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler (6102 TTK mad.404).
5. Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (6335 TTK mad.20).

Denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu ise;

1. Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür (6335 TTK mad.21). Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kastan veya ihmal yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir (6102 TTK mad.404).
2. Birinci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması halinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.

3. Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması halinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar (6102 TTK mad.404).
4. Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir (6102 TTK mad.404).
5. Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır (6102 TTK mad.404).
6. Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır (6102 TTK mad.404)

Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları, şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir (6102 TTK mad.405/1). Dava giderlerinin borçlusunun şirkettir (6102 TTK mad.405/2). Topluluk ilişkileri için özel denetçi denetimi ise, denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa ve b bendinde yer alan, yönetim kurulu şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önemleler 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 atanabilir (6102 TTK mad.406/a ve b bendi).

2.8. Anonim Şirketlerce Tutulması Gereken Ticari Defterler ve Tasdik Zamanları

Anonim şirketlerin faaliyetlerini düzenli bir şekilde yürütmeleri ve takip etmeleri amacıyla birtakım ticari defterleri tutma zorunlulukları bulunmaktadır. Ticari defterler, defter tutma yükümlülüğü başlığı altına aşağıda belirtilen beş maddede açıklanmıştır;

1. Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap

dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir (6335 TTK mad.8).

2. Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür (6102 TTK mad.64).
3. Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir (6335 TTK mad.8)
4. Pay defteri, yönetim kurlu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan, defterler de ticari defterleridir (6102 TTK mad.64).
5. Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile

aynı Kanununun 175. ve mükerrer 257.maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanununun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez (6335 TTK mad.8)

TTK göre defterlerin nasıl tutulması gerektiği kanunlaştırıldığı üzere, defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmemiştir. İkinci fıkrada, defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması gerektiği yer almıştır. Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmelerin yasaklandığı üçüncü fıkrada açıklanmıştır. Kanun maddesinin son fıkrasında, defterler ve gerekli kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma halinde birinci ile üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır (6102 TTK mad.65/1-2-3-4).

Şirketlerin, envanter tutmasını nasıl yapacağı 66.maddenin dört fıkrasına şöyle açıklanmıştır;

1. Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır
2. Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı on iki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.

3. Maddi duran malvarlığına dahil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar, şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.
4. Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar halinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envanter konulabilir (6102 TTK mad.66/1-2-3-4)

Envanter tutmanın kolaylaştırıcı yöntemleri de TTK' da açıklanmıştır. Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayımı yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmesi gerekir. İkinci fıkrada ise, bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlemesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa, fiziki envanter gerekli değildir. Faaliyet döneminin kapanışında, fiziki sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlemiş özel bir envantere gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlendirilmesi doğru yapılıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek olmadığı üçüncü fıkrada yazılmıştır (6102 TTK mad.67/1-2-3). Açılış bilançosu, yılsonu finansal tabloları genel hükümler çerçevesinde düzenleme yükümü, tacir ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilançoynu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanacağı ilk fıkrada açıklanmıştır. İkinci fıkrada tacirin gelir tablosunu

hazırlayacağı, üçüncü fıkrada ise, bilanço ve gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturacağı ve 514.madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümlerinin saklı olacağı belirtilmiştir (6102 TTK mad.68/1-2-3). Finansal tabloları düzenlemeye ilişkin ilkeler üç bentle şöyle yer almıştır. Yılsonu finansal tablolar;

- Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,
- Açık ve anlaşılır olmalı,
- Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır (6102 TTK mad.69/1).

Yılsonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnaların saklıdır (6102 TTK mad.70). Finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanır (6102 TTK mad.71). Kalemlere ilişkin ilkeler tamlık ve mahsup yasağında, aksine kanuni hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için reholunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdi tevdilerin söz konusu olduğu hallerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alacağı ve finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklı olacağı birinci fıkradır. Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklere mahsup edilemeyeceği ikinci fıkradır (6102 TTK mad.72/1-2). Bilançonun içeriği, Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz. Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıkların yer alır (6102 TTK mad.73/1-2). Aktifleştirme yasağı ise, üç fıkrada şöyle bahsedilmiştir;

1. Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz.
2. Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

3. Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun (6102 TTK mad.74/1-2-3).

Karşılıklar gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallar göre karşılık ayrılacağı belirtilmiştir (6102 TTK mad.75). Dönem ayırıcı hesaplar, bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilâtlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağı kanunda belirtilmiştir (6102 TTK mad.76). Sorumluluk ilişkileri, bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinde, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir (6102 TTK mad.77). Genel değerlendirme ilkeleri iki fıkrada ve alt bentlerinde şöyle açıklanmıştır;

1. Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir.
 - a. Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
 - b. Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
 - c. Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
 - d. Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenleme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.
 - e. Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilât tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.

f. Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

2. Standartlarda öngörülen hallerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelere ayrılanabilir (6102 TTK mad.78/1-2).

Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri, duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirileceği ile borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartların uygulanacağıdır (6102 TTK mad.79). İktisap ve üretim değerleri, değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir (6102 TTK mad.80). Değerlemeyi basitleştirici yöntemler ise, şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlendirme basitleştirici yöntemlerin uygulanacağıdır (6102 TTK mad.81). Saklama ve ibraz konusunda, belgelerin saklanması, saklama süresi sekiz fıkra ile alt bentlerinde şöyle yer almıştır;

1. Her tacir,

- a. Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,
- b. Alınan ticari mektupları,
- c. Gönderilen ticari mektupların suretlerini,
- d. 64.maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri,

2. Ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardır.

3. Açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, birinci fıkrada sayılan belgeler Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler; şu şartla ki;

- a. Okunur hale getirdiklerinde, alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşsünler;
- b. Saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilir ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hale getirilebiliyor olsun.

4. Kayıtlar 65.maddenin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesi uyarınca elektronik ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir.
5. Birinci fıkranın (a) ila (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl saklanır.
6. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı ara bilançonun düzenlediği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyile başlar.
7. Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.
8. Gerçek kişi olan tacirin ölümü halinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi halinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmi tasfiyesi halinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır (6102 TTK mad.82/1 ile 8 arası)

Hukuki uyuşmazlıklarda ibraz, ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resmen veya taraflarda birinin istemi üzerine karar verebileceği ilk fıkradır. İkinci fıkrada ise, hukuk usulü mahkemeleri kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanır. Uyuşmazlıkta suret alınması, bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır (6102 TTK mad.83/1-2). Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır (6102 TTK mad.84). Şirket defterlin tümüyle incelenmesi 85.maddede malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün

içeriklerinin incelenmesine karar verebilir (6102 TTK mad.85). Görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgelerin ibrazı, saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırılmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir (6102 TTK mad.86). Ticarete yeni başlayanlar için uygulama, işletmesini ticaret siciline tescil ettirmekle yükümlü olan işletme sahipleri için bu kısım hükümleri, ticaret siciline tescil ettirme yükümlülüğünün doğduğu anda itibaren geçerlidir (6102 TTK mad.87). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi beş fıkrada şöyle açıklanmıştır;

1. 64 ila 88.madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, kavramsal tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.
2. Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslar arası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.
3. Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur.
4. Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.
5. Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili

düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır (6335 TTK mad.88/1-2-3-4-5).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, gerçek ve tüzel kişi her tacir, ticari defterleri tutmak ve ticari defterlerini tutarken Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak zorundadırlar. Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. Ayrıca, TTK' da eski TTK' nın aksine, ticari defterlerin tümü açılış ve kapanış onayına tabidir. Yine, TTK ile ticari defterlerini tutulması esnasında uyulması zorunlu birtakım kurallar ihdas edilmiş, tüm bu zorunluluklara uyulmaması hali için de 4.000 TL ile / 73.000 TL arasında adli para cezası verilmesi öngörülmüştür. Dolayısıyla, TTK gerçek ve tüzel kişi tacirlerin, ticari defterlerin tutulması, saklanması ve tasdik ettirilmesi hususlarında kanuni yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeye dikkat etmeleri menfaatlerine olacaktır (Altaş, 2012, 151-152).

2.9. Anonim Şirketlerce Verilmesi Gereken Beyannameler

Tüzel kişilerin vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusu olmaları durumunda bunlara düşen vergi ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğini ifade eden anonim şirket yönetim kurulu, anonim şirketin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmekle yükümlüdür. Anonim şirketlerin vermesi gereken beyannamelerin başında kurumlar vergisi beyannamesi gelir. Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kurumlarının kazançları, kurumlar vergisine tabidir (5520 KVK mad.1). Kurumlar vergisinde tam mükellefiyet; 1.maddede sayılı kurumlarda kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyet ise, 1.maddede sayılı kurumlarda kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançların üzerinden vergilendirilirler (5520 KVK mad.2/3). Kurumlar vergisi istisnaları özetle şöyledir;

1. İştirak kazançları istisnaları
2. Risturn istisnası

3. Yatırım fonları ve yatırım ortaklarının kazanç istisnası
4. Rüçhan hakkı satışı ve emisyon primi istisnası
5. Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnası
6. Eğitim, öğretim ve rehabilitasyon merkezi işletmelerinde kazanç istisnası
7. Yurt dışı iştirak kazancı istisnası
8. Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilciler vasıtasıyla elde edilen kazanç istisnası
9. Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışında bulunan iştiraklerinden elde edilen kazanç istisnası
10. İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazanç istisnası
11. Türkiye petrolleri anonim ortaklığına tanınan istisna

Kurumlar vergisi muafiyetleri ise yine özetle şöyledir;

1. Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar,
2. Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşlar,
3. Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar,
4. Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırar,
5. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askeri kantinler,
6. Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları ve 5520 sayılı KVK' nun 4.maddesinde yer alan diğer kurumlar muafiyetten yararlanabilir.

Geçici vergi ise, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemek zorundadırlar (4369 GVK mad.120/2). Tasfiye halindeki kurumlar vergisi mükellefleri tasfiye dönemlerinde, basit usulde

vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri, yıllara sari inşaat ve onarma işi yapanlar, ücret geliri elde edenler, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, zirai kazanç sahipleri, diğer kazanç ve irat elde edenler, kazançları vergiden istisna edilen serbest meslek erbabı, noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığı'nca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler geçici vergi ödemezler. Ancak yıllara sari inşaat onarma işi yapanlar ile geçici noterlik görevini ifa edenler, bu işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları nedeniyle geçici vergi ödemek zorundadırlar. Gelir vergisi mükellefleri için geçici vergi ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına, gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde yer alan oranın (%15) uygulanması suretiyle hesaplanacaktır (www.gib.gov.tr E.T. 09.04.2014). Kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı safi kurum kazancı üzerinden %20 olarak uygulanır. Hesaplanan geçici vergiden varsa aynı hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkifat yoluyla ödenmiş vergiler mahsup edilecek, mahsuptan sonra kalan tutar ödenmesi gereken geçici vergi olarak beyan edilecektir. Mükellefler geçici vergiye tabi kazançlarının tespiti sırasında gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde dikkate alabilecekleri tüm indirim ve istisnalardan yararlanabilirler (4369 GVK mad.54).

BÖLÜM 3. ANONİM ŞİRKETLERDE DENETİM

3.1.Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Tarihsel araştırmalar denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığını saptamıştır. Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgilere göre ise, eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerine yetki verdiklerini göstermektedir. Bu bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet yönetimindeki faaliyetlerin denetiminin orijini oluşturmaktadır. Eski Yunan'da ise demokrasi kavramının gelişmesi ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte, bu medeniyete esin kaynağı olan Mezopotamya'daki denetim uygulamaları aynı işlevinde devam etmiştir. Şehir (Site) devletlerinde organize bir denetim sistemi kurularak, kamu birimlerindeki görevliler yurttaşlara hesap vermekle yükümlü kılınmışlardır(Bezirci ve Karasioğlu, 2009, 573). Mısır ve Roma uygarlıklarında da kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair kanıtlar bulunmuş, ayrıca çapraz hesap kontrolü ve mali denetim sisteminin geliştirildiği

görülmüştür. Keza, M.Ö. 1100 yılında Zhou Hanedanlığı döneminde, Çin'de denetime ilişkin kimi uygulamalar yapıldığı anlaşılmaktadır. İslam Uygarlığının geliştiği VII. ve XII. Yüzyıllar arasındaki tarihsel dönemde, kamusal denetim anlayışı da yerleşmiş, İslam halifelerince, özel veya kamusal durum ayrımı yapılmadan muhasebe ve denetim birimlerinin oluşturulduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmuştur. Hesap verme sorumluluğu kavramının gelişimi XVII. Yüzyıl İngiltere'sine dayanmaktadır. Bu yüzyılın sonlarında, 1690 yılında İngiltere'de önce Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve İngiliz Sayıştay'ı kurulmuştur. Kamu maliyesindeki parlamentonun üstünlüğü ilkesi de ilk kez bu dönemde yaşama geçirilerek yasama organının yürütmeyi kontrolü esası benimsenmiştir. Türkiye'de denetimin tarihsel gelişimini Türkiye için bir dönüm noktası olan Cumhuriyetten önce ve sonra olarak değerlendirmek hem bu konudaki düzenleme ve kanunlar açısından hem de uygulamalar açısından karşılaştırma imkanı verecektir (Bezirci ve Karasioğlu, 2009, 574).

Cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, büyük ölçüde Selçuklu modeline göre biçimlendirilmiş olan Osmanlı Devlet Yönetim modelinde denetleme hizmetlerinin varlığını ve bağımsız bir biçimde yürütülmekteydi. Osmanlı Şeriye sicilleri incelendiği zaman Osmanlı Devleti Hukuk Sisteminde amme menfaatinin gözetmek üzere her türlü mali içerikli konularda kadılara tam olarak yetki verilmiş kadılar bu yetki çerçevesinde buldukları bölgelerdeki muhasebat ile ilgili her türlü işlemlerin yerine getirilmesinden veya yerine getirilen işlemlerin kontrol edilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Kadılar bu görevlerini yerine getirirken muhasebat ile ilgili bütün almış oldukları kararları şeriye sicillerine kayıt ederlerdi (Bezirci ve Karasioğlu, 2009, 575).

II. Mahmut'tan sonraki dönemde Osmanlı Merkezi Hükümetinde Avrupa örneğine uygun olarak bakanlıklar (nezaretler) kurulmaya başlamıştır. Bu kuruluşların temelini oluşturan “teftiş” birimlerinde görevlendirilenlere “müfettiş” dendiği ve böylece bu dönemden itibaren Türk Kamu Yönetiminde denetleme hizmetlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütülmeye başlandığı anlaşılmaktadır. “Milli Mücadele” döneminin olağanüstü şartlarında 1921 Anayasası ile “... mıntıkların umum surette asayişinin temini ve umum dairelerin muamelatının teftişi, mıntika vilayetlerinin müşterek işlerinde ahengin tanzimi” gibi görevlerle ve geniş yetkilere sahip Bölge Müfettişliklerinin kurulması yönüne gidilmiş ise de, olağanüstü şartların kalkması ile bu

kuruluşlar Cumhuriyetten sonra 1925 Anayasa'sında idari yapımızda yer almamıştır. Cumhuriyet sonrası dönemde en önemli idari kuruluşlar durumuna gelen, bakanlıklar diğer merkez kuruluşlarında genellikle ve doğrudan doğruya “denetleme” ve “soruşturma” işleri ile görevli bir “Teftiş Heyeti” veya daha sonraki adıyla “Teftiş Kurulu Başkanlığı” sürekli var olagelmıştır. Muhasebe mesleğinde denetim boyutu öncelerde mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. Muhasebede bilirkişilik faaliyeti Osmanlıların kuruluş yıllarından bu güne kadar süregelen geleneksel bir uygulamadır. Ancak fiili denetim 1926-1934 yılları arasında muhasebe mesleğinde serbest çalışan, dürüstlüğü ile iyi tanınan bazı meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi ile başlar. Ekonomik gelişme, bazı yabancı sermayeli şirketlerin gereksinimini, muhasebe mesleğinin denetim boyutunun geliştirilmesini gündeme getirmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2009, 576).

Devlet kesiminde, Devlete ait ekonomik kuruluşları destekleyen bir memur sınıfının oluşumu, Maliye Bakanlığı adına denetim yapan Maliyet Müfettişleri ve Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mütahassıslığı'nın Hesap Uzmanları şeklinde yeniden yapılandırılması ile serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki gelişimleri sonucunda denetim amaçlı mesleki örgütlenme ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu amaçla mesleğin Fransa'da kullanılan unvanlarından biri olan Expert Comptables'ın Türkçe karşılığı olan Muhasebe Uzmanları unvanı seçilerek 1942 yılında “Türkiye Muhasebe uzmanları Derneği” kurulmuştur. Halen faaliyette bulunan dernek muhasebe mesleğinin denetim boyutunda gelişmesi için faaliyetlerini sürdürmektedir. Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960'lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışında fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970'lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Türk hukukunda işletme denetimleri 1987 yılına gelinceye kadar TTK vergi mevzuatı çerçevesinde kamu gelirlerini güvence altına almak amacıyla, kamu otoriteleri tarafından yapılan bir denetim şeklinde görülmüştür. 1987 yılından sonra kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanma

eğilimi ortaya çıkmış ve bu eğilimle birlikte bağımsız denetim, işletme denetiminde yerini almıştır. Türkiye’de 1987 yılına kadar finansal tabloların denetimi Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı çerçevesinden yürütülmüş ve tarihi süreç içinde ülkemizde denetim kavramı ilk kez Türk Ticaret Kanunu’nda yer almıştır. Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiş ancak denetleme ilke ve kuralları ise, ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal nitelik kazanmıştır. Bu süreçte ulusal ve yabancı kökenli 19 şirket tescil edilmiştir. Bu şirketler bir araya gelerek “Bağımsız Denetim Derneği”ni kurmuşlardır. Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi(Bezirci ve Karasioğlu, 2009, 577).

1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarının Oluşturulmasına,
2. Tek Düzen Hesap Çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirlenmesine,
4. Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, mesleğe giriş sınavının uygulanması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,
5. Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans, gerekse lisans üstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutlarının geliştirilmesine,
6. Muhasebe denetimine vergi denetim olarak bakmamaya,
7. Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilerce onaylanması zorunluluğunun getirilmesine bağlı olmuştur. Ülkemizde bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler 5 kategoride incelenebilir:
 - a. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
 - b. Sermaye Piyasası Kanunu
 - c. Bankacılık Kanunu
 - d. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
 - e. Sigortacılık Kanunu (Bezirci ve Karasioğlu, 2009, 577).

Denetçi (auditor) deyiimi ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır.

Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği İngiltere'de 19. yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem kazanmıştır. İngiltere'de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. William Deloitte, 1845 yılında günümüzde de faaliyetini sürdüren Deloitte & Touch firmasını Londra'da kurmuştur. ABD'de ise mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında New York eyaletinde olmuş ve bunu bütün eyaletler takip etmiştir. ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants - CPA'ler) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır. ABD'de bu günkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllarda başlamaktadır. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)'nın "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi" (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) adlı komitesi 1936 yılında çalışmaya başlamıştır. ABD'de 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act), halka açık şirketlere, muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin önemini hüküm altına almıştır. Denetçilik mesleğinin İngiltere'den sonra en uzun geçmişi bulunan ülke Almanya'dır. Fransa'da ise denetim fonksiyonu 1867 yılında çıkartılan "Companies Charter" Yasası ile başlamıştır. Bu yasayla göre tüm kamu şirketlerinin hesapları bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetlenmek zorundadır. Daha sonra çıkartılan kanunlarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiş ve denetimin kapsamı genişletilmiştir. Fransa'da muhasebe ve denetleme faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır. 1988 yılında ise bağımsız denetimi örgütlemek için dernek kurulmuştur. Yunanistan'da "Yeminli Muhasepilik Mesleği" 1955 yılında kurumsallaşmıştır. Türkiye'de ise, mali piyasaların gelişimiyle birlikte bağımsız denetim olgusu 1987 yılından itibaren Türk mali sisteminde de düzenleyici kurumların ilgi alanına girmiştir. Muhasebe denetiminin tarihsel gelişimi sürecinde, muhasebe denetimi yaklaşımlarında ve muhasebe denetimi ile ilgilenen taraflarda da değişiklikler olmuştur. İlk yıllarda denetimin ilgili tarafı işletme sahipleri iken, zamanla borç verenler, devlet, sermaye piyasası yatırımcısı gibi diğer gruplarla ilgi duyanların sayısı artmıştır (Erciyes, Tanç ve Uzay, 2008, 2) .

Denetimin tarihsel gelişimi ise, dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilebilen denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı "Auditing" dir. Auditing

kavramının kökeni, Latince “işitme veya dinleme” anlamına gelen “Audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulmaya çalışmalarıdır. Denetim uygulama olarak eski dönemlere dayanmasına karşın, günümüz anlamındaki gelişimini Sanayi Devriminden sonra tamamlamıştır. Sanayi devrimi ile başlayan hızlı gelişim, günümüze dört aşamadan geçerek gelmiştir (Bozkurt, 2012, 17-18);

- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900’lü yıllara kadar işletme yapılarında önemli sayılabilecek gelişmeler ortaya çıkmıştır. Ekonomideki gelişmelerin etkisiyle işletmeler giderek kurumsallaşmaya ve yönetimleri profesyonel yöneticiler devralmaya başlamıştır. Bunun sonucu sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma gereksinimleri denetimin gelişimini hızlandırmıştır. Bu dönemde denetçiler çalışmalarını belge incelemesinde yoğunlaştırmışlardır. Bu tür yapılan denetimde amaç, belgelerde olabilecek hata veya hileleri ortaya çıkartabilmektedir. Çalışmalar, belgelerin tamamını incelemeye yönelik olarak sürdürülmüştür. Bu tür denetim çalışmalarının tamamına “Belge Denetimi Yaklaşımı” adı verilmektedir.
- 1900-1930 döneminde ortaya çıkan bazı gelişmeler, denetçileri işletmelerin mali tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiştir.
 - a. İşletmelerle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayılarında önemli artışlar olmuştur.
 - b. İşletme yönetimleri çeşitli iç kontrol yapıları oluşturarak hata ve hileleri bulmaya ve önlemeye yönelmişlerdir.
 - c. Gelişen denetim prosedürleri yardımıyla işletmeler daha bilimsel olarak incelenmeye başlanmıştır.
 - d. İşletmenin muhasebe belge ve kayıtlarının tümünün incelemesi yöntemi, yerini örnekleme çalışmalarına bırakmıştır.

Bu dönemde yaklaşım, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. Böylece bu dönemde, günümüz modern denetim anlayışının temelleri atılmıştır. Bu tür denetim çalışmalarına “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir (Bozkurt, 2012, 17-18).

- 1930’ lu yıllardan sonra gelişim hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradi örnekleme

çalışmalarından istatistiki örnekleme yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye şekillendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin mali tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmıştır. Yapıyı inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını belirlemeye yönelmişlerdir. Günümüzde de önemini koruyan bu yaklaşıma, “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilmektedir.

- Geriye kalan ve günümüze kadar gelen dönemde de denetim uygulamalarında aşağıda sıralanan gelişmeler olmuştur:
 - a. Elektronik bilgi işlem sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeler sonucunda denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanmıştır.
 - b. Çeşitli istatistiki ve matematik yöntemler denetimin vazgeçilmez parçası olmuştur.
 - c. Analitik inceleme prosedürleri, denetim çalışmalarında önemli bir yer almaya başlamıştır.
 - d. Denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir duruma gelmişlerdir. Bu çalışmalara “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir.

Denetim sözlüklerdeki genel anlamıyla, neler olduğunu ve neler olacağını anlamak için gözlem yapmak, incelemek araştırmak ve kontrol etmek işlevidir. Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 1995, 5). Muhasebe denetimi söz konusu olduğunda da aynı işlev ortaya çıkmaktadır. Muhasebe denetimi bir ekonomik işletmenin sonuçlarına ve finansal durumuna ilişkin iddiaların; incelenmesi, kontrol edilmesi ve sonuçlar hakkında doğru bir yargıya varılabilmesi için muhasebe mesleğinde yapılan eleştirici bir araştırma olarak nitelendirilebilir. Genel kabul görmüş yaklaşımıyla da muhasebe denetimini, “bir ekonomik birimin belli bir dönemine ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini saptamak için finansal ve/veya finansal olmayan işlemlerini kontrol etmek, araştırmak, incelemek ve bu

konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir” şeklinde tanımlamak mümkündür. Bir denetim çalışmasında denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi esastır. Bu amaçla her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak ortaya konulması gerekir. Genelde denetim alanı, herhangi bir statüye sahip işletme veya onun bir birimi ortaya koyar. Denetim faaliyetlerinde temel olarak yapılan işlem, işletmenin çeşitli şekillerde ortaya koyduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır. Aksi ortaya konulana kadar denetçinin doğruları kabul edilmektedir. Ancak denetçinin doğrularının dayandığı önceden saptanmış ölçütler bulunmaktadır. (Bozkurt, 2012, 23). Denetim faaliyetinin sonunda denetlenen finansal tabloların ve faaliyetin; gerçeği makul ölçüde ve dürüst olarak yansıttığına dair bir güvence verilmektedir. Denetim bu anlamda bir güvence hizmeti sunmaktadır. Güvence hizmetleri finansal olan ve olmayan diye ikiye ayrılmaktadır. Finansal güvence hizmetleri, finansal raporların tam, kısmi veya ara denetimi, işlem denetimi, özel denetim, hile ve hataların bulunması denetimi gibi finansal bilgilere dayanan denetim faaliyetlerini içerirken, finansal olmayan güvence hizmetleri ise tercihler, reyting ölçümü, kamuoyu araştırmaları gibi faaliyetlerdir.

3.2.Denetim Türleri

Muhasebe literatüründe denetim çok farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Denetimi yapan organlar ile bu organların denetlenenle ilişkisi ve konumu, denetimin kamu veya özel sektörde yapılması, denetlenen konu, uygulama alanı, denetimin yapıldığı zaman, safha, kullanılan yöntem ve teknikler ile benimsenen yaklaşım bakımından denetimin sınıflandırılması mümkündür (Candan, 2007, 43). Amaç, işletme ilgililerine ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş bildirmektir. İşletme ilgililerinin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir. Denetimin konusu ve amacına göre denetim, denetçi statüsüne göre denetim türleri ve denetimin niteliğine göre denetim türleri olmak üzere üç ana grupta ele alınır.

3.2.1.Denetim Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

3.2.1.1.Mali Tablolar Denetimi

İşletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır. İşletmelerin mali tablolarından yaygın olarak yararlandığından, denetim türleri içinde, mali tabloların denetimi son derece bir yer tutmaktadır. Mali tabloların denetiminde denetçinin dayanağı olan önceden saptanmış ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Ancak bunun yanında, ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılmaktadır. Salt denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin, özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan ilişkisi olmaması gerekmektedir. Ancak ülkemiz açısından bakıldığında denetim çalışmalarında yasalar önemli rol oynamaktadır. Ayrıca, denetçiler tarafından mali tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığına da bakılmaktadır. Doğruluk, incelenen unsurun şekil açısından istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının araştırılmasıdır. Dürüstlük ise, doğru olarak kabul edilen unsurun içerik olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmasıdır. Örneğin, bir stok kaleminin muhasebe tekniği açısından istenen biçimde bilançoda yer alması, işlemin doğru olduğunu gösterir. Ancak işlemin doğru olması malın depoda fiilen bulunduğunu göstermez. Malın fiziken depoda bulunması ise işlemin dürüst olduğunu gösterir. Mali tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıda sıralanmıştır;

- Bu tür denetimin amacı işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Amaç, mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek varolan hatalar üzerinde durulmaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkında görüşünü mantıklı bir temele oturmaktadır. Bu, mali tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir. (Bozkurt, 2012, 27-28)

3.2.1.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, şirketin faaliyetlerinin; verimlilik ve etkinliğini; şirketin amaç ve hedeflerine uygunluğunu, bunlara ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmektedir (Tekinalp, 2011, 129). Görüldüğü gibi uygunluk denetiminin özü, şirketin konusu dahilindeki nakdi veya nakdi olmayan iş ve işlemlerin kanuna ve esas sözleşme hükümlerine uygunluğunun temin edilmesidir. Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmeler kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanların uymaları gereken kuralları oluşturmaktadırlar. Bu kurallar uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar. İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Devlet kurumları ise kendi konuları dahilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar. Bunlara uyulup uyulmadığını saptamak için de kendi elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimlerin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir. Örneğin maliye bakanlığı denetçilerinin kendi içyapılarında yaptıkları uygunluk denetimleri iç denetim faaliyetine girmektedir. Özel sektör üzerinde yapılan uygunluk denetimleri ise kamu denetimi kapsamında kabul görmektedir. Ayrıca denetçinin denetim raporunda, şirketin defter tutma düzeninin, finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığını; yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığını ve belgeleri verip vermediğini tespit etmesi uygunluk denetimi kapsamında değerlendirilebilir (6102 TTK mad.402/4). Uygunluk denetimi, şirketin kendi organ veya kurulları (yönetim kurulu varsa denetimden sorumlu komite) yada bağımsız denetçiler (bağımsız denetim kuruluşları, denetçiler (SMM-YMM), yahut kamu denetçileri (bakanlık müfettişleri, üst kurul uzmanları) tarafından yürütülür (Güredin, 2010, 17).

Uygunluk denetimleri ile ilgili çeşitli örnekler aşağıda sıralanmıştır:

- Bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşp aşmadığının, banka müfettişleri tarafından incelenmesi,

- Bir işletmede mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi,
- Vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilâtlarında sürelere uyup uymadığının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi (Bozkurt, 2012, 29)

3.2.1.3.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi 1960' lı yıllardan itibaren gelişmeye başlayan bir denetim türüdür. Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinden genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkenlik ise, işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir. Faaliyet denetimi, şirket faaliyetlerinin; verimlilik ve etkinliğini; şirketin amaç ve hedeflerine uygunluğunu, bunlara ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmektedir (Çelik, 2005, 35). Faaliyet denetiminin, finans denetimi ve uygunluk denetimine göre zor olduğu ifade edilmektedir. Gerçekten bu denetimin, kar haddi, satış ciroları, pazar payı gibi kriterler dışında genel olarak izafi değerlendirmelere müsait olduğu açıktır. Bir üretim işletmesine ihtiyaç olarak gösterilen makine alımına ilişkin bilgilerin geçerliliği ve yeterliliğinin denetimine ilişkin bakış açısı ile bir perakende işletmesinin satış faaliyetinin etkinliği ve verimliliğinin denetimine ilişkin bakış açısının farklı olması gerektiği aşikârdır. Bu tür denetimlerin sonucunda durumun belirlenip, işletme yönetimine önerilerde bulunma işlevi vardır. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir. Faaliyet denetimi salt muhasebe işlemleri ile sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır. Özellikle karşılaştırma ölçütleri diğerlerine göre daha soyuttur. Genel ölçüt olarak bütçeler, başarı ölçüleri, oranlar ve sektör ortalamaları kullanılmaktadır. Faaliyet denetiminde, denetçilerin olabildiğince objektif gözlemlerde bulunması ve gözlerin ayrıntılı analizlerle desteklemesi son derece önemlidir. Bu açıdan faaliyet denetiminin yönetim danışmanlığına benzediği söylenebilir

3.2.3.Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

3.2.2.1.İç Denetimi

İç denetim, işletme içi daimi statüde çalışan ya da işletme dışından sürekli olarak iç denetçi statüsünde hizmet veren finansal nitelikli ve finansal nitelikli olmayan tüm işletme faaliyetlerinin incelenmesidir. Diğer bir deyişle, kamu veya özel sektörde kurum veya işletmeye bir ücret akdi ile bağlı olarak çalışan kişilerin yönetim adına üstlenmiş oldukları bir denetim türüdür. Kamu veya özel kesim işletmelerinde organizasyon yapısı içinde çalışan ve genellikle işletmenin üst yönetimine elde ettikleri bilgileri sunan kişilere iç denetçi adı verilir. İç denetçilerin başlıca görevleri, bağlı buldukları kurum ve kuruluşların iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmaktır. İç denetçilerin görev kapsamında aşağıdaki faaliyetler sayılabilir;

- İşletmenin muhasebe işlemlerini ve hazırlanan raporların doğruluğunu tespit etmek,
- İşletme faaliyetlerinin bütçe hedeflerine ve planlara uygun olup olmadığını tespit etmek,
- Yönetim tarafından belirlenen politika, yönerge ve uygulamalara uygunluğu tespit etmek,
- İşletmedeki hata veya hilelerin ortaya çıkarılması,
- Faaliyet ve uygunluk denetimlerinin yürütülmesi,
- Yönetimin istediği özel denetimleri gerçekleştirmektir.

İç denetim işletmeler için faaliyetlerinin etkinliğini inceleyen, işletmenin hedeflerine ne ölçüde ulaştığını ortaya çıkaran önemli bir araçtır. İç denetçiler yönetim kuruluna bağlı olarak onların belirlediği görev alanı içinde kalarak çalışmalarını yürütürler (www.ismmmo.org.tr E.T. 20.02.2014). Diğer taraftan iç denetimi gerekli kılan nedenler arasında şu hususlar işaret edilmektedir:

1. İşletmeler büyümü, yetki ve sorumluluk devri zorunlu hale gelmiştir. İşletme çalışanlarının, işletme politikalarına uyum sorununun tespiti ve çözümü için iç denetim zorunlu hale gelmiştir.
2. İşletmenin her kademedeki yöneticilerinin sorumluluklarının izlenmesi ve değerlendirilmesi iç denetim ihtiyacın doğurmuştur.

3. İşletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu alanlardaki bilgi ve tecrübe eksikliği, danışmanlık hizmetleri dolayısıyla iç denetim fonksiyonu ile ikame edilmektedir.
4. Hâkim ortakların, yöneticilerin ve işletme çalışanlarının işletmeye, ortaklara ve alacaklılara zarar veren hileli iş ve işlemlerinin önlenmesinde iç denetim hizmetlerinden yararlanmak mümkündür.
5. Nihayet rekabet şartları bakımından önemli olan tasarruf alanlarının tespit edilmesi ve işletme yönetiminin yönlendirilmesi gibi konularda iç denetimin danışmanlık hizmetleri fonksiyonundan yararlanılabilecektir (Pehlivanlı, 2011, 17-18)

İç denetimin kapsamı ve amaçları, işletmenin büyüklüğü, yapısı ve işletme yönetiminin isteklerine göre farklılıklar gösterir. İç denetim faaliyetlerinin genel olarak, şu hususları kapsadığı kabul edilmektedir:

- Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi: yeterli muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin kurulması, işletme yönetiminin sorumluluğunda olup, sürekli özen ve dikkat gerektiren bir faaliyettir. Bu çerçevede söz konusu sistemlerin gözden geçirilmesi, işlerliklerinin kontrol edilmesi ve geliştirilmesine yönelik çalışmaların yapılması da iç denetimin görev tanımı içinde yer alır.
- Finansal bilgiler ile faaliyet bilgilerinin incelenmesi: bu süreç, finansal bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kullanılan prosedürler ile işlemlere ve kayıtlara ilişkin detay testlerini de içeren münferit kalemlerin özellikle araştırılması amacıyla kullanılan yöntemlerin gözden geçirilmesini kapsar.
- İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği: işletmenin finansal nitelikli olmayan kontrolleri de dahil olmak üzere, faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliği gözden geçirilir.
- Hukuk kurallarına ve işletme politikalarına uygunluk: şirketin başta pozitif hukuk kuralları olmak üzere esas sözleşmesine, işletme yönetimi politikalarına ve diğer çalışma kurallarına uygun hareket etmesi temin edilir. (Önder, 2008, 43)

3.2.2.2.Bağımsız Denetim

Ekonomik, sosyal ve teknolojik alanda ortaya çıkan hızlı değişme ve gelişmeler, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve iş hacimlerinin büyümesine neden olmaktadır. Bu olguya paralel olarak işletmelerdeki bilgiler de hem nicelik, hem de nitelik olarak değişerek artmaktadır. İşletme ile ilişkisi olanlar söz konusu bilgilerin kalitesini gösteren doğruluk ve güvenilirlikten emin olmak isterler. Bağımsız denetim bu isteklerin zorunlu bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Günümüzde işletmeler arası ticari ilişkilerin giderek artması, toplumsal ve ekonomik değişim, işletmelerin büyümesi gibi nedenlerle finansal verilerde sayısal bir artış söz konusu olmuş ve bu veriler mali tabloların içeriğindeki karmaşıklığı arttırmıştır. Bu gibi olayların mali bilgiler üzerindeki etkisini incelemek ve mali tabloların güvenilirlik derecesini artırmak amacıyla kurulan sistemlerden biri de bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim, işletmelerin ve özellikle çok sayıda ortağı bulunan şirketlerin hissedarlarına finansal durum hakkında gerekli bilgiler verecek, işletmeye kredi açan kurumlar ve kredi ile mal satan firmaları aydınlatacak, özellikle işletme bünyesinin içinde ve dışındaki ilgililere işletmenin durumu hakkında düşüncelerini bağımsız olarak belirtecek, muhasebe mesleğinde bilgi ve ihtisas sahibi bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerdir. Bir işletmenin bilançosu, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususların tespit edilmesi için yapılan denetimdir. Bağımsız denetim(muhasebe denetimi) tek bir işlem veya faaliyet olmayıp, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşmakta ve finansal tabloların güvenilirlik derecesini artırmaktadır. Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsız olması esastır, bu nedenle bağımsız denetimde denetçinin aşağıdaki koşulları karşılıyor olması zorunludur:

- İşletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişkisi olmamalıdır ve bunun dışında ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamalı, herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki bulunmamalıdır.

- İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi söz konusu olmamalı, işletmeden borç almamalı veya borç vermelidir (www.ismmmo.org.tr E.T. 22.02.2014)

Bağımsız denetimin özellikleri de şu şekilde özetlenebilir:

- Bağımsız denetimin konusu mali tablolardır.
- Mali tablolardaki kalemlerin hepsi tek tek incelenmez. (önem derecesi belirlenerek hesap kalemleri incelenir.)
- Bağımsız denetim planlanmış ve örgütlenmiş sistematik bir süreçtir.
- Kanıtların objektif olarak toplanması ve değerlendirilmesi gerekir.
- Denetim, genel kabul görmüş standartlar ve ilgili mevzuat hükümlerine göre yapılır.
- Denetim sonuçları rapora bağlanır.
- Denetim, bağımsız denetçiler tarafından yürütülür (Ulusoy, 2006, 31).

Bağımsız denetimin, denetimi yapılan firmaya yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

1. İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
2. İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyguladığını araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir (Doğan, Hatunoğlu, 1996, 133)
3. İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
4. Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacaklarından, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır (Güredin, 1994, 16).
5. Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.
6. Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilitesini artırır.
7. İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır.
8. İç Kontrol Sisteminin etkinliğini sağlar.

3.2.2.3.Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yürütme organına bağlı kurumların, kanunun verdiği görev ve yetki kapsamında yaptığı denetimdir. Kamu denetiminin, özel sektöre yönelik denetim ve kamu sektörüne yönelik denetim olmak üzere iki türünden bahsedilmektedir. Bu arada önemle hatırlatmak gerekir ki 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK ile TTK'nin, Sanayi ve Ticaret Bakanlığında tanıdığı görev ve yetkiler Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na devredilmiştir. Dolayısıyla ticaret şirketlerinin, GTB denetim elemanları tarafından denetlenmesi (6102 TTK mad.210), SPK denetçilerinin, hesap uzmanlarının, maliye müfettişlerinin yaptığı denetim, özel sektöre yönelik kamu denetimidir. Buna karşılık Sayıştay'ın, Devlet Denetleme Kurulu'nun, düzenleyici ve denetleyici üst kurulların, Bakanlık müfettişlerinin veya uzmanlarının kamu kurumları ya da işletmelerinde yaptığı denetim ise kamu sektörüne yönelik denetimdir. Kamu denetiminin temel hedefi, kamu kurumları ile işletmelerinin ve özel sektör işletmelerinin faaliyetlerinin; pozitif hukuk kurallarına, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına uygunluğunu temin etmek amacıyla izlenmesi ve denetlenmesidir.

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilere kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetçileri, oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre denetim faaliyetinde bulunurlar. Her ülkede olduğu gibi Türkiye'de de görev yapan çok sayıda kamu denetimi örgütü bulunmaktadır. Bunların bazıları sırf kamu kuruluşlarında, bazıları ise hem kamu kuruluşlarında hem de özel sektör işletmelerinde denetim görevi yaparlar. Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumların bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığında bağlı, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri Kurulları,
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SSK Teftiş Kurulu (Bozkurt, 2012, 33-34)

Bakanlık müfettişleri ve üst kurul uzmanlarının yapacağı denetimin temeli kanunlardır. Bakanlık müfettişleri ve üst kurul uzmanları yetkilerini, geniş anlamda kamunun pay sahiplerinin, yatırımcıların ve alacakların menfaatlerini korumak için kullanır. Bu yönüyle denetim yapan kişi finansal, uygunluk ve performans denetimlerini ayrı ayrı veya birlikte yerine getirmiş olacaktır. Söz konusu kimselerin yapacağı denetimin sınırlarını pek tabi, bakanlık veya üst kurulun statüsü, görev ve yetkileri belirleyecektir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı; kamu düzenine, işletme konusuna aykırı iş ve işlemler yapan; muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunan ticaret şirketlerinin feshi hakkında, yasak faaliyetlerin öğrenilmesinden itibaren bir yıl içinde, dava açabilir (6102 TTK mad.210/3). Bakanlık müfettişleri fesih davasına konu ticaret şirketinin iş ve işlemlerinin faaliyetlerinin kamu düzenine, işletme konusuna aykırı veya muvazaalı olup olmadığını tespit etmek için şirketin her türlü belge ve dosyalarını; defter ve kayıtlarını, tutanaklarını; envanter, bilanço, kar-zarar cetvellerini inceleyebilir. Ayrıca bakanlık müfettişleri, denetim sonunda düzenleyecekleri ayrı bir raporla; ortaklık çalışmalarının ulusal ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olup olmadığı, kalkına planları yönünden yararlı bulunup bulunmadığı ve serbest rekabeti önleyici veya daraltıcı nitelikte olup olmadığı hakkında düşüncelerini de Bakanlığa bildireceklerdir (Topçuoğlu, 2012, 19-20)

3.2.3.Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri

3.2.3.1.Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetim)

Geleneksel bilgi üreten sistemlerin yerini alan elektronik veri değişimi ile gerçek zamanlı bilgi üreten sistemlerin ürettiği finansal bilgilerinde denetimi yeni denetim yöntemleriyle yapılmalıdır. İşte bu yeni denetim yöntemi de sürekli denetim kavramı ile adlandırılmaktadır. Sürekli denetim kavramı akademik literatür, mesleki literatür ve resmi raporlarda olmak üzere üç farklı tanıma sahiptir. Bu tanımlar içinde en kapsamlısı ve kabul göreni akademisyenlerin yaptığı tanımdır ki bu tanıma göre ‘‘Sürekli denetim, fiziki belge olmaksızın gerçek zamanlı muhasebe bilgi sisteminde üretilmiş olan finansal tablolarda yer alan finansal karakterli bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturmak amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve analitik prosedürleri kullanarak elektronik denetim kanıtlarını toplamaya ve toplanan kanıtlardan ulaşılan görüşü bir denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına sunmaya yönelik

sistematik bir süreçtir.” Yapılan bu tanıma göre sürekli denetim bağımsız denetçiler tarafından sunulan bir hizmettir. Ancak istenilen güvenilirliğin ve istenilen sürekli bilginin türüne göre bağımsız denetçi sürekli denetimi bir denetim hizmeti, denetim sonrası bir hizmet veya güvence hizmeti olarak sunabilir. Yani denetim veya danışmanlık hizmeti şeklinde sunulan bir hizmet yelpazesi ortaya çıkarmaktadır. Denetçi hangi hizmet için yaparsa yapsın sonuçta sürekli denetim yapmakla ulaştığı süreklilik gösteren bilgiyi üst yönetimin ve ilgili tarafların kullanımına sunmaktadır. Bu bağlamda da sürekli denetim birçok müşteriye ve onların çeşitli bilgi ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde yapılan bir denetim türüdür. Sürekli denetimi, KKP sistemleri için önemli hale getiren etken bu tür sistemlerin tüm sağladığı kolaylıkların yanı sıra büyük riskleri de bünyelerinde taşımalarıdır. Çünkü sürekli denetim bağlamında işletmenin sürekli güvenilirliğini de sağlamak yapılan denetimin bir parçasıdır. Özellikle son yıllarda yaşanan Enron gibi olaylardan sonra sürekli denetimin önemi daha da iyi ortaya konmuştur ve günümüzde de bu önem giderek artmaktadır. Sürekli denetime ile geleneksel denetim anlayışı arasındaki farklılıklar vardır ki bunlar:

- a. Sürekli denetimde, yapılan denetimlerin kalitesi daha yüksektir çünkü denetçi müşterisinin işini, sektörünü ve iç kontrol yapısına ilişkin elde edilen bilgilerinin güvenilirliği de yüksektir. Çünkü elektronik ortamda hazırlanmış veriler, kayıtlar ve belgelere dayanmaktadır.
- b. Sürekli denetimde denetçi gerçek zamanlı muhasebe sistemi gereği bilgilerin güvenilirliği ve geçerliliği daha yüksektir ki işlemlerin kaydedilişi ve bunların ilgili kontrol prosedürleri daha açık ve net olarak belirlenmiştir.
- c. Sürekli denetimde, gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinde elektronik belgelere ve işlemlere ilişkin maddi doğruluk testlerine daha az yer verilirken temelde iç kontrol işlemlerine daha etkin ve yeterli düzeyde yer verilerek, bir kontrol riski ağırlıklı denetim programı yapılır.
- d. Sürekli denetim, denetçinin kendisinin geliştireceği veya bir denetim paket programıyla bilgisayar yardımıyla piyasadan temin edeceği denetim paket programı vasıtasıyla denetim yapılmasını öngörmektedir. Bu paket programlar riskleri belirleyen, iç kontrol sistemini değerleyen, elektronik olarak denetim prosedürlerini yapan, analitik inceleme için gerekli bilgileri indirebilen, kayıtları hesaplayan, büyük defterleri listeleyen, maddi doğruluk ve kontrol testlerine

ilişkin örneklemeleri seçebilen normal olmayan işlemleri ve farklılıklar dışında tanımlayabilen ve doğrulamaları yapabilen içerikte olmalıdır. Yukarıda geleneksel denetime olan üstünlükleri belirtilen sürekli denetimin olumlu yönleri ise şu şekilde sıralanabilir:

- Geleneksel denetime göre maliyeti daha düşüktür.
- Geleneksel denetime göre da az âmânda yapılır.
- Sürekli denetimin çıktılarının kalitesi daha yüksektir.
- Sürekli denetimde denetçi maddilik testlerini kontrol testlerini yaparken aynı anda yapmaktadır ki buda işlem testlerinin ve analitik prosedürlerin yıl içinde yapılmasına imkân tanırken yılsonunda yapılan hesap kalanı testlerini azaltılarak yapılmasına neden olur.

Tüm bu üstünlükler dikkate alınacak olursa kurumsal kaynak planlaması sistemleri kullanan işletmelerin denetiminde sürekli denetimin tercih edilmesi gerekir. Elektronik ortamlarla birlikte sürekli denetimin gündeme gelmesi ve bu bağlamda elektronik denetim kanıtlarının toplanması gereği Amerika'da bu konuda ilgili denetim standartlarının belirlenmesine yol açmıştır. Günümüzde sürekli denetimle ilgili standart bazında düzenlemeler Amerika'da ve Kanada'daki muhasebe birliklerinde görülmektedir. Yapılan düzenlemeler şöyledir:

1996 Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standard Board -ASB)

SAS No: 80 “Denetim Kanıtları”

2002 Denetim Prosedürleri Çalışmaları (Auditing Procedures Study- APS)

SAS No: 94 “Denetçinin Finansal Tablo Denetiminde Bilgi Teknolojilerinin İç Kontrol Üzerine Etkilerinin Değerlenmesi”

Bu iki standart bazındaki düzenleme denetçilere sürekli denetim konusunda yol gösteren standartlardır. Ancak en iyi açıklama ve en son yapılan düzenleme olması nedeniyle en kapsamlısı SAS No: 94 dür ki bu standartta yapılan düzenlemeler şu üç başlık altında toplanabilir:

- Bilgi teknolojilerinin iç kontrol yapısı üzerine olan etkileri,
- Sürekli denetimde önemli olan bilgi teknolojisi kontrollerinin türleridir(KKP gibi)

- Gerçek zamanlı muhasebe sistemlerindeki finansal raporların sürecidir (Selimoğlu, 2005,9).

Denetim alanına ilişkin bir sınırlamanın bulunmadığı sürekli denetimde denetçi iş yılı sona ermeden seçilir. Denetçi gerekli zamana sahip olduğundan, yeterli denetim kanıtı toplayabilme ve bağımsız denetim standartlarının tamamını uygulayabilme imkânına sahiptir. Dolayısıyla sürekli denetim sonucunda verilen raporun güvenilirlik derecesinin yüksek olduğu kabul edilir. Sürekli denetime tabi olan şirketler şunlardır:

- a. Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- b. Aracı kurumlar,
- c. Portföy yönetim şirketleri,
- d. Yatırım fonları,
- e. Emeklilik yatırım fonları,
- f. Konut finansmanı fonları,
- g. Varlık finansmanı fonları,
- h. Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- i. Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar,
- j. Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar, takas ve saklama kuruluşları,
- k. Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler (Haftacı, 2011,11 ; Ulusoy, 2009, 23).

Sürekli denetim; işlemlerin gerçekleşmesi anında veya gerçekleştikten kısa bir süre sonra sonuçların denetlenmesi olduğundan ancak tam otomatik ve birbiriyle ilgili işlemlere ve sonuçlara hızlı erişimi sağlayan bir süreç ile mümkün olabilir. Bu gereksinimleri karşılayabilmenin tek yolu, sürekli denetimin çevrimiçi bir sistem üzerinde uygulanmasıdır. Sürekli denetimin iki ana bileşeni ise şunlardır:

- Sürekli kontrol değerlendirmesi (Continuous control assessment): Kontrol zafiyetleri üzerinde mümkün olduğunca çabuk denetim yapılabilmesini ifade eder. Bu yöntem sayesinde, iç denetçiler yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğini değerlendirmekte, denetim ve yönetim kurullarına kontrollerin etkili çalıştığı ve kurumun muhtemel olumsuzlukları hızlı bir şekilde düzeltebileceği garantisini sunmaktadırlar.

- Sürekli risk değerlendirmesi (Continuous risk assessment): Beklenen risk düzeyinin üzerindeki sistem ve süreçlerin belirlenmesini ifade eder. Bu yöntem sayesinde, denetçiler kurumun riskli alanlarını tespit etmekte, bu türden riskleri derecelendirmekte ve sınırlı denetim kaynaklarının daha etkin dağılımını sağlamaktadırlar (Cankar, 2006, 3).

Ancak tüm bu olumlulukların yanı sıra işletmeler sistemleriyle bütünleştirilmiş denetim modülü fikrine pek sıcak bakmamaktadırlar. Çünkü bu sistemlerin gizliliğini bilgi bütünlüğünü bozabilir ve rekabetçi ortamlarda işletmenin rekabet gücünü azaltıcı bir etki yaratabilir. Ayrıca böyle bir modülü entegre edebilmek için çalıştırabilmek için hem teknik olarak sistemin bunu kaldırabilecek yapıda olması hem de bu modülü çalıştıracak yeterli düzeyde kalifiye ve gerekli eğitim almış insan gücü olmalıdır ki bu iki durumda işletmeye ek maliyetler getirici etkiye sahiptir. Buda işletmelerin yapacakları fayda/ maliyet analizi sonucu pek olumlu bakmayacaklarının bir ifadesidir.

3.2.3.2.Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)

Sınırlı bağımsız denetim, belirli şirketlerin üç, altı ve dokuz aylık ara dönem finansal tablolarının, kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının, bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak irdelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Üç, altı ve dokuz aylık ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetim kapsamında bulunan şirketler şunlardır:

- a. Aracı kurumlar,
- b. Portföy yönetim şirketleri,
- c. Yatırım fonları,
- d. Emeklilik yatırım fonları,
- e. Yatırım ortaklıkları,
- f. Konut finansmanı fonları,
- g. Varlık finansmanı fonları,
- h. İpotek finansmanı kuruluşları,
- i. Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- j. Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar,

- k. Kurulun finansal tablolarının bağımsız denetimini gerekli gördüğü diğer şirketler. Bu şirketler, hazırladıkları ara dönem finansal tablolarını, düzenli olarak SPK' ya ve BDDK' ya göndermek zorundadır. Sürekli denetimden farklı olarak yeterli denetim kanıtı toplama imkanı bulunmayan sınırlı bağımsız denetim sonucu düzenlenen raporların güvenilirliğinin olmadığı varsayılır (Haftacı, 2011, 10)

Sınırlı denetim (inceleme), bağımsız denetimden farklı olarak ara dönem finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmaz. İnceleme, esas itibarıyla işletmede finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden olmak üzere bilgi toplanmasını, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını içerir. İnceleme, ara dönem finansal tablolarını etkileyen önemli konuları bağımsız denetçinin dikkatine getirebilir, ancak bir bağımsız denetim için gerekli kanıtların tamamını sağlamaz.

3.2.3.3.Özel Denetim

Özel denetim, 6102 sayılı TTK' da dolaylı bir şekilde tanımlanmıştır. Buna 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 almasa bile genel kuruldan isteyebilir" (6102 TTK mad.438/1). Başka bir açıdan özel denetim, halka ilk defa açılacak şirketler, birleşme, bölünme, devir veya tasfiye gibi işlem ya da süreçlerde finansal tabloların bağımsız denetim esasları doğrultusunda denetlenmesidir. Özel denetim, pay sahibinin haklarını kullanabilmesi açısından gerekli olan belirli olayları aydınlatmak amacıyla, bir ya da daha fazla pay sahibinin istemi üzerine gerçekleştirilen ve periyodik olmayan denetim şeklinde tanımlanabilir (Güven, 2011, 2-3). Şirket açısından özel denetim, bağımsız ve tarafsız bir denetçinin, düzenli olarak yapılan denetimlerde hiç incelenmemiş ya da sadece kısmen veya üstünkörü incelenmiş konuları ele aldığı bir soruşturmadır. Bu inceleme, amaca yararlı bir süre içinde, belli bir usule göre ve şirket idaresi ile ilgili belirli konularla sınırlı olarak yapılır. Pay sahibi açısından özel denetim, şirketin ne kendiliğinden ne talep üzerine temin ettiği, ancak pay sahibinin haklarını bilinçli olarak kullanması için gerekli olan bilgileri temin etmesine hizmet eder. Halka açık AŞ'ler, bağımsız denetimden geçmiş üçer aylık (3, 6

ve 9 aylık) ara dönemler itibariyle hazırladıkları finansal tablolarında yer alan karlarından, ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemesi kaydıyla kar payı avansı dağıtılabılırler. Kurul, kar payı avansı dağıtacak şirketlerin ara finansal tablolarının bağımsız özel denetime tabi tutulmasını isteyebilir. Özel bağımsız denetim gerektiren haller, kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemeleri ile diğer ilgili düzenlemeleri, çerçevesinde belirlenecektir. Özel denetçinin görevleri;

- Eğer denetçiler bağılı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağılı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağılı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir.
- Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılacaktır.
- Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verecektir.
- Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir (www.denetimnet.net E.T. 25.02.2014).

Özel denetimin belirli olaylarla sınırlı olması, pay sahiplerinin, talebin kabul edilmesi ve denetimin gerçekleşmesi yolunda aşmaları gereken diğer bir güçlüktür. Şöyle ki; pay sahiplerinin, şirket yönetimi hakkında, hangi olayların incelenmesi gerektiğini açıkça belirleyebilecek kadar fikir sahibi olmaları pey kolay değildir. Zaten pay sahiplerinin özel denetim talep ettikleri bilgileri temin etme konusunda çoğunlukla isteksiz davranmaları veya eksik ya da yetersiz bilgi vermeleridir. Bu anlamda, belirli olaylar kavramının çok dar yorumlanmaması ve denetçiye, olayların içeriğini ve aralarındaki ilişkileri ortaya koyma imkânının tanınması gerekir.

3.3. TTK Çerçevesinde Denetim

3.3.1.6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Getirilen Denetim

İlk ticaret kanunumuz olan kanunname-i ticaret 1850 tarihinde kabul edilmiştir. 26 Mayıs 1926 tarihinde TBMM’de kabul edilen 865.sayıllı ticaret kanunu 4 Ekim 1926 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 865 sayılı ticaret kanunundan sonraki 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ise, Prof. Dr. Hirsch tarafından hazırlanarak 29.6.1956 tarihinde kabul edilmiş ve 1.1.1957 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6762 sayılı kanun hazırlandığı ve kabul edildiği dönemin öğretileri ile kuram ve yaklaşımlarını iyi bir şekilde yansıtan, sorunlara çağdaş, güvenilir ve işleyebilir çözümler getiren, bu alanda Türkiye’nin gereksinimlerini büyük ölçüde karşılayan, menfaatler dengesini hak ve adalete uygun bir tarzda kuran, modern hukuk yöntemlerinin ve kanun tekniklerinin başarıyla kullanıldığı bir kanundur. 6762 sayılı kanun, ticaret, endüstri ve hizmet sektörünün kendisine özgü hukuki ilişkilerini iyi bir şekilde düzenlemiş, hem Türk ticaret hukukun doğru yönde gelişmesinde etkili rol oynamış hem de ülkenin ekonomik kalkınmasına gerekli kanun desteğini sağlamıştır. Kurumları ve hükümleri bağlamında oluşan özgün öğretiler ve ufuk açan içtihatlarla 6762 sayılı kanun, Türk hukukunda örnek alınan, çağdaşları arasında saygın bir yeri olan, nesnel adalete dayanan çözümler sunan bir temel kanun konumunu kazanmıştır (<http://www2.tbmm.gov.tr> E.T. 26.03.2014).

Bilindiği üzere 6762 Sayılı Kanunun 347. maddesi uyarınca anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıp bulunmaktadır. Murakıplar, pay sahibi olan ve olmayanlar arasından seçilebilmektedirler. Kanuna göre murakıpların görevi, şirketin iş ve muamelelerini murakabe etmektir ve murakıplar özellikle şu vazifelerle mükelleftirler:

1. Şirketin yönetim kurulu üyeleri ile iş birliği ederek bilançonun tanzim şeklini tayin etmek,
2. Şirket muamelelerinden bilgi edinmek ve lüzumlu kayıtların intizamlı tutulmasını sağlamak maksadıyla hiç olmazsa altı ayda bir defa şirketin defterlerini incelemek,
3. Üç aydan ziyade ara verilmesi caiz olmamak üzere sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek,

4. En az ayda bir defa şirketin defterini inceleyerek rehin veya teminat yahut şirketin veznesinde hıfzolunmak üzere vedia olarak teslim olunan her nevi kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını tahkik ve kayıtlara tatbik etmek,
5. Ana sözleşmede pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına iştirakleri için gerektiği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
6. Bütçe ve bilançoyu murakabe etmek,
7. Tasfiye muamelelerine nezaret etmek,
8. Yönetim kurulunun ihmali halinde olağan ve olağanüstü olarak genel kurulu toplantıya davet etmek,
9. Genel kurul toplantılarında hazır bulunmak,
10. Yönetim kurulu üyelerinin kanun ve ana sözleşme hükümlerine tamamiyle riayet eylemelerine nezaret etmek (6762 TTK mad.353)

6762 sayılı kanunun yukarıda anlatılan maddesinde murakıpların denetimi uluslararası düzeyde yapılan bir denetim değildir. İlgili kişi ve kuruluşlarca düzenlenen malî bilgilerin bir uzmanın denetim ve onayından geçmesini ve onaydan sonra kamuya açıklanmasını sağlamadan bu denetim görevinin yapılabilmesi çok güçtür. Nitekim ülkemizdeki denetimlerin gelişen dünya koşullarından yoksun olması bir çok aksamaya neden olmaktadır. Onun için, özel ve kamu kesimindeki bütün ortaklık ve müesseslerin, siyasi partilerin ve dernek, vakıf gibi kar amacı gütmeyen kuruluşların finansal ve sosyal amaçlı denetimlerinin yapılabilmesi için faaliyet sonuçlarını en az yılda bir defa topluma açıklanması ve bu açıklamanın yapılma biçiminin kanunla düzenlenmesi gerekmektedir (<http://www.ito.org.tr> E.T. 26.03.2014).

3.3.2.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Getirilmek İstenen Denetim

1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı TTK dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler neticesinde mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması ile işletmeler uluslararası arenada daha rahat hareket etmeye başlamış ve bu durum daha pratik ve yenedünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanununu gerektirmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak, Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) uyum süreci nedeniyle başta temel kanunlarını değiştirmesi, finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirmesi zorunluluk arz etmiştir. Diğer

tarafından, Türkiye'nin AB uyum sürecinin dışında uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için özellikle finansal raporlamada şeffaflık gibi güncel ve genel kabul görmüş konseptleri içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda, 6762 sayılı TTK'yi tümüyle değiştirmek amacıyla yeni bir kanun tasarısı hazırlanmış ve bu tasarı 2005 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'nin ilgili alt komisyonlarında görüşülmeye başlanmıştır. Uzun süren çalışmalar sonucunda 6102 sayılı Yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı Yeni TTK'nin muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı Yeni TTK ile getirilen düzenlemeler ilgili oldukları alanlarda önemli fayda ve katkılar sağlayacaktır. Yeni TTK Türk şirketlerinin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsat ve zemin hazırlamaktadır. Ayrıca, Yeni TTK küresel rekabet arenasının aktörleri olma potansiyeli taşıyan Türk şirketlerini uluslararası standartlar ile tanıştıracak ve uzun zamandır ekonomide beklenen şeffaflığı getirecektir. Dolayısıyla, bu fırsatı en iyi şekilde değerlendirmek ve Yeni TTK'yi Türk şirketlerinin sağlıklı büyümesi ve geleceğe güvenle bakmasını sağlayacak önemli bir değişim projesi olarak benimsemek gerekir. 6102 sayılı Yeni TTK gerek muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları gerekse denetim ve denetim standartları alanında devrim niteliğinde yasal düzenlemeler getirmektedir. Yeni TTK'nin geneli incelendiğinde de denetimle ilgili hükümler başta olmak üzere birçok hükmün uluslararası standartlar ve muhasebe ilkelerinden etkilenecek şekilde hazırlandığı görülmektedir. Özellikle, madde gerekçelerinde, muhasebenin temel ilkelerinden olan şeffaflık ve tutarlılık ilkelerine atıf yapılmaktadır. Yeni düzenlemenin tümünde uluslararası standartlar ve muhasebe ilkelerinin dikkate alınması daha şeffaf şirket yapıları yaratacak, daha gerçekçi veriler verecek ve küresel piyasalarda bütünleşme anlamında kolaylık sağlayacaktır. Bu nedenle, bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nin muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ve bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması amaçlanmaktadır. Bu amaçla, bu çalışmada öncelikle 6102 sayılı Yeni TTK'nin muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler incelenmiştir. Daha

sonra ise anket yöntemi uygulanarak Yozgat il merkezinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının Yeni TTK'nin muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ortaya konmaya çalışılmıştır (Uluslan, 2012, s.12).

Daha öncede ifade edildiği gibi, 6102 sayılı Yeni TTK' da gerek muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları gerekse denetim ve denetim standartları alanında devrim niteliğinde yasal düzenlemeler getirmiştir. Yeni TTK ile artık vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için tutulan muhasebe anlayışı terk edilerek muhasebenin temel işlevi olan yönetime ve ticari işletme ile ilgisi olan üçüncü kişilere mali durum hakkında uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle, Yeni TTK' ya göre muhasebe artık vergi kanunlarına göre değil Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nın çevirisi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'na göre tutulacaktır. Bundan dolayı, muhasebe “vergisel özellikler” taşımayacak ve Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve de belirtildiği üzere finansal raporlama kamusal otoriteler için tutulmayacaktır. Böylece, vergi verileri ve sonuçları muhasebenin bir sonucu olup amacı olmayacaktır. 6102 sayılı Yeni TTK' ya göre sadece halka açık şirketler değil halka açık olmayan şirketler de muhasebe sistemlerini TMS / TFRS ile uyumlu hale getireceklerdir. Bu ise, şirketlerin muhasebe sistemlerinde oldukça büyük değişikliklerin olacağı anlamına gelmektedir. Mevcut muhasebe sistemimiz bazı istisnalar hariç mevzuat olarak Vergi Usul Kanunu (VUK), Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve 6762 sayılı TTK vasıtasıyla düzenlenmektedir. Yeni TTK bunları bir araya getirecektir. 6102 sayılı Yeni TTK madde 1522'ye göre bazı uygulamaların yapılması bakımından işletmeler için küçük ve büyük ölçekli ayrımı yapılacak olup küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri (KOBİ) tanımlayan ölçütler, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve TMSK'nın görüşleri alınarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenecektir. Söz konusu ölçütler, Yeni TTK'nin ticari defterler ile finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin olanlar başta olmak üzere ilgili tüm hükümlerine uygulanacaktır. Yeni TTK madde 1523'de söz konusu KOBİ ölçütlerinin sermaye şirketleri için de geçerli olduğu ve bu ölçütlerin üzerindeki sermaye şirketlerinin ise büyük sermaye

şirketi sayılacağı ifade edilmiştir. Yeni TTK muhasebe ve denetim mesleği açısından mesleğin önemini ortaya koyan yeni iş alanlarıyla muhasebe mesleğini vergi muhasebeciliğinden bilgi muhasebeciliğine götüren bir dönüm noktası yaratmıştır. Yeni TTK'nin muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler şöyle sınıflandırılabilir:

- Defterler ve belgeler ile ilgili yenilikler,
- Envanter ve değerlendirme ile ilgili yenilikler,
- Muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğü ile ilgili yenilikler,
- Bağımsız denetim ile ilgili yenilikler (Uluslararası, 2012, 13-14)

6102 sayılı TTK sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun denetiminde reformcu anlayış ve çağdaş bir yaklaşımla köklü bir sistem değişikliği getirmektedir. Yeni TTK' da bağımsız denetim alanında getirilen yenilik ve değişiklikler ulusal ve uluslararası piyasalarda güveni kuracak, yerleştirecek ve Türkiye'ye yeni bir bakış açısı kazandıracak niteliktedir. Yeni TTK' da mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınınca amaca uygun gerçek denetimi öngören bir düzenlemeye gidilmiştir. Yeni TTK' da sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun denetimini kategorize etmiştir. Buna göre;

- Özel denetim; TTK' da pay sahibinin güçlenen konumunun en önemli kanıtlarından biri de özel denetim isteme hakkıdır. Denetçi veya risk komitesi, aşağıdaki hallerde mahkemece özel denetçi atanmasını isteyebilir:
 - ◆ Topluluk şirketleriyle ilişkilerde hileli bir işlem tespit edilmesi,
 - ◆ Yönetim kurulunun, şirketin topluluk tarafından kayba uğratıldığını ve denkleştirme yapılmadığını açıklaması,

Pay sahipleri, belirli olayların özel denetimle açıklığa kavuşturulmasını genel kuruldan isteyebilir. İstek onaylanırsa, pay sahipleri 30 gün içinde, mahkemece özel denetçi atanmasını isteyebilir. Genel kurulun pay sahiplerinin isteğini reddetmesi durumunda gerekli şartlara sahip olan pay sahipleri üç ay için mahkemece özel denetçi atanmasını isteyebilir. Özel denetimin tamamlanmasından sonra yönetim kurulu, raporu ve buna ilişkin değerlendirmeleri ilk genel kurula sunar.

6762 sayılı TTK' da anonim şirketin üç kanuni organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan "murakıplar" eli ile yapılan denetleme 6102 sayılı Yeni TTK ile kaldırılmıştır. Başka bir ifadeyle, 6762 sayılı TTK' da öngörülen

murakıplık müessesesi Yeni TTK' da yerini bir bağımsız denetleme kuruluğu veya Yeminli Malı Müşavir (YMM) ya da Serbest Muhasebeci Malı Müşavir (SMMM)'in yaptığı finansal tablolar ile raporların dolayısıyla muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır. Yeni TTK'nin denetim yaklaşımı uzman, mesleki yönden yeterli, teknik donanımlı, hukuki anlamda özenli, sorumluluğunun bilincinde olan, bağımsız bir denetçi tarafından Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'na uygun, meslek etiğine bağılı olarak gerçekleştirilen, mesleğin gereğı olan şüphecilikle yapılan ve şeffaf bir denetim olacaktır. Yeni TTK geçici madde 3'e göre denetçilerin denetlemelerini bu Kanun hükümleriyle standartlara ve amaca uygun olarak yapmalarını sağlamak için denetçilerin yerinden ve internette, denetleme belgelerine erişim suretiyle ve ayrıca gerekli bilgileri de alarak kamu adına denetleyici tüzel kişiliğe haiz bir üst kurum tarafından denetlenmesi gerekir. TTK madde 1524'e göre sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ve denetçi raporlarının internet sitesinde yayımlanması ve finansal tabloların en az 5 yıl, denetçi raporlarının ise en az 6 ay süre ile bu sitede kalması gerekmektedir. 6102 sayılı Yeni TTK'nin bağımsız denetim ile ilgili getirdiğı yeniliklerin en önemlisi şirket denetimlerinin YMM ve SMMM' YE bırakılması ve denetimin UDS ile uyumlu TDS' ye göre yapılmasıdır. Yeni TTK' da denetim işlevi önceki sistemden farklı olarak tamamen bağımsız denetçilere verilmiş ve denetçiler şirket organı olmaktan çıkarılmıştır. Sonuç olarak, Yeni TTK devrim niteliğinde yepyeni bir denetim anlayışı getirmiştir.

3.3.3.6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Yapılan Değişiklikler

30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yayımlandı. Bu Kanunla, birçok maddesi 01 Temmuz 2012 de yürürlüğe girmiş bulunan 6102 sayılı TTK ile 6103 sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun ticari hayatta meydana getirebileceğı muhtemel sorunların önüne geçmek amacıyla anılan kanunlarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bilindiğı üzere, 6102 sayılı TTK ile ilgili olarak kamuoyunda çokça tartışılan ve değişiklik talep edilen hususlar; şirket yöneticilerine yönelik bilgilerin her türlü belgede yer alması zorunluluğı, yönetim kurulu üyelerinden dörtte birinin yüksek öğrenim mezunu olması şartı, ortakların şirkete borçlanma yasağı,

bağımsız denetimin kapsamı, Kanunda düzenlenen cezaların ağır olduğu ve sermaye şirketlerine ilişkin internet sitesi kurma yükümlülüğünün kapsamının ve bulundurulması gereken içeriğin genişliği şeklinde ifade edilebilir. 6335 Sayılı Kanun'un 6.maddesi ile 6102 sayılı Kanun'un ticaret unvanı kullanma zorunluluğuna ilişkin 39.maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklikle, tescil edilen ticaret unvanı, ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılır. Tacirin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi ile tacir internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise tescil edilen internet sitesinin adresi de gösterilir. Tüm bu bilgiler şirketin internet sitesinde de yayımlanır. Bu sitede ayrıca, anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, limited şirketlerde müdürlerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı yayımlanır. Denetçilerin sorumluluğu ise 6335 TTK 29.maddesinde, 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.

Kanunun pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağı ile ilgili pay sahiplerine borç verenler, üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacaktır. Bunun yanı sıra ortaklara ve yönetim kurulu üyelerine 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen güveni kötüye kullanma veya bu şekilde gerçekleşen borçlanma sonucunda şirketin iflası halinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen hileli iflas suçu nedeniyle dava açılacaktır. Ortak ve ortak olduğu işletmenin hukuken ayrı kişilikler olması itibariyle hukuksal haklarının dışında şahsi amaçları için işletme varlıklarını kullanması doğru değildir (Azaltun, Mert ve Taştan, 2012, 86). 6102 sayılı 1.524 maddesinde yapılan değişiklikle (6335 TTK mad.34/1-2-3-4-5-6);

1. 397.maddenin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketleri, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen

yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorundadır. İnternet sitesinde yayımlanacak içerikler, bu Kanunda belli bir süre belirtilmiş ise bu süre içinde, belirtilmemiş ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten, tescil veya ilana bağlandığı durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde, şirketin kuruluşundan internet sitesi açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konulur.

2. Birinci fıkrada öngörülen yükümlülüklerle uyulmaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturur, Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olur. Cezai hükümler saklıdır.
3. İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali hâlinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir.
4. İnternet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde “yönlendirilmiş mesaj” ibaresi konulur. Bu ibare ancak bu Kanuna ve bu fıkrada anılan yönetmeliğe uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Özgülenen kısımda yer alan bir mesajın, yönlendirildiği karinedir. Sitenin, bir numara altında tescili ve ilgili diğer hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.
5. Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır, aksi hâlde konulmamış sayılır.
6. İnternet sitesiyle ilgili olarak bu Kanunun ilgili maddelerinde ve bu maddede öngörülen düzenlemeler denetime tabi olmayan sermaye şirketleri hakkında uygulanmaz.

İnternet sayfası yükümlülüğü ile şirketlerimizde şeffaflığın sağlanması ve piyasadaki güven seviyesinin artırılması amaçlanmıştır. Kurumsal yönetim anlayışının temel ilkelerinden en önemlisi şeffaflıktır. Şeffaflık, pay sahiplerinin ve sermaye piyasasında rol sahibi tüm aktörlerin, tam bilgilendirilmesini amaçlar. Bu sebeple, maddi ve şekli

kamuyu aydınlatmayı kapsar. Menfaat sahipleri, ilgililer, sermaye piyasası aktörleri, alacaklılar ve pay sahipleri yönünden önemli olan tüm ilişkilerin, raporların, planların, projelerin açıklanmasını içerir. Şeffaflığın sermaye şirketleri hukukundaki yeni aracı, internet, elektronik ortamda aktarmalar ve açılması zorunlu bulunan web siteleridir (Azaltun, Mert ve Taştan, 2012, 84). Ancak bu uygulama 6335 sayılı yasa ile sadece bağımsız denetime tabi şirketler için zorunlu olmuş diğerleri zorunluluk kapsamından çıkarılmıştır. Esasen bu uygulamanın zaman içerisinde tüm anonim şirketlere yeniden getirilmesi gerek şirketler gerekse Türk ekonomisi açısından yararlı olacaktır.

3.3.4.660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle Yapılan Değişiklikler

02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri hakkındaki 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin amacını tanımlayan 1.maddesine göre; 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 düzenlemektir. 660 sayılı KHK 2.maddesinde bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasında Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri, bağımsız denetim kuruluşu: Bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerini ifade etmektedir. Türk Ticaret Kanunu’nun 400.maddesindeki “Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci 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” hükmünü 660 sayılı KHK anlaşılır hale getirmiş bulunmaktadır. Gerçek denetçinin tanımı açıkça ve 3568 sayılı Kanuna uygun olarak yapılmıştır. Kurulun bağımsız denetçilerle ilgili yetkileri aşağıya çıkarılmıştır:

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

KHK'ya göre kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi sürecinde Kurum, bunların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşların görüşünü alacaktır. Bu ifadeden de anlaşılacağı gibi SPK, EPDK ve BDDK gibi kurum veya kurulların kendisiyle ilgili düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olanlar artık bu yetkilerini tek başına kullanamayacaklardır. Yetkileri sadece Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna görüş bildirmekten ibaret olacaktır. Böylece birbirinden bağımsız uygulamalar ortadan kalkmış olacaktır.

660 sayılı KHK'nin bu düzenlemeleri karşısında TTK'nin 400.maddesindeki "Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, bakanlar kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir" hükmünün uygulanabilirliği kalmamıştır. Yeni TTK'nun 400 üncü maddesine göre orta ve küçük ölçekli anonim ve limited şirketleri yeminli mali müşavirlerle serbest muhasebeci mali müşavirler denetleyebileceklerdir. Bağımsız denetim şirketleri ise büyük ölçekli

sermaye şirketlerini denetleyecektir. Büyük ölçekli sermaye şirketleri Ticaret Kanunu'nun 1523. maddede;

- Borçlanma araçları veya öz kaynağa dayalı finansal araçları kamuya açık piyasada işlem gören veya söz konusu araçları ihraç edilme aşamasında bulunan sermaye şirketleri,
- Bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve benzerleri,
- Küçük ve orta ölçekli kobilere orta ölçekli kobilerin sınırını iki dönem üst üste aşan sermaye şirketleri olarak tanımlanmıştır.

Büyük ölçekli sermaye şirketleri bağımsız denetleme kuruluşları tarafından denetleneceklerdir. 660 sayılı KHK'de ise Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar tanımına yer verilmiş ve tanımda "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 kuruluşları" ifade ettiği belirtilmiştir. 660 sayılı KHK, TTK'nun 1523. maddesinden farklı olarak "faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları" da bağımsız denetim şirketlerinin denetleyeceği şirketler kapsamına alarak ve böylece bağımsız denetim şirketlerinin faaliyet alanını genişleterek Türk Ticaret Kanunundan ayrılmıştır. 660 sayılı KHK'nın bu düzenlemesi karşısında Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 1523'üncü maddesinin kısmen uygulama olanağı kalmamıştır. 660 sayılı KHK'nin 25 inci maddesine göre;

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yapılacak seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren kalite güvence sistemi incelemeleri; bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının Kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin Kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsar. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları

denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri içinse asgari altı yılda bir yapılır. Kurumun; planlanmış bu incelemeler yanında ihbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi saklıdır.

- Bağımsız denetçilerin kalite güvence sistemi incelemeleri ise, usul ve esasları Kurul tarafından belirlenen ilkelere uygun olarak Kurum tarafından yapılır. Bu incelemelerin yürütülmesi için Kurum bünyesinde yeterli sayıda kalite güvence uzmanı istihdam edilir.
- Kurum, incelemeleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi, gerekli hallerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgili denetim birimleri vasıtasıyla da yürütebilir. İnceleme faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle Kurulca her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülür.
- Bu maddeye göre yapılacak inceleme sonuçları her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanır.
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali de dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır (<http://www.istanbulymmo.org.tr> E.T. 26.03.2014).

3.4. Anonim Şirketlerde Türk Ticaret Kanununa Göre Denetim

Denetim, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını da kapsayacaktır. Bu madde ve denetim ile genel olarak hedeflenen tek kişilik anonim şirketi de dâhil olmak üzere tüm anonim şirketlerin ve şirket topluluklarının hesaplarının denetlenmesidir. Denetçinin görüşü, ilgili kişiler arasında doğru bilgiler olarak kabul edilecek ve potansiyel yatırımcılar bu bilgiler doğrultusunda hareket edeceklerdir. Bu denetleme sistemi ile açık, anlaşılır ve kamuyu aydınlatan bir denetleme amaçlanmıştır (www.ozulku.com E.T. 26.02.2014). Anonim şirketlerde

TTK' ya göre denetim kriterleri, iç denetim kriterleri, bağımsız denetim kriterleri ve bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerde denetim olmak üzere üç başlıkta açıklanmıştır.

3.4.1. Anonim Şirketlerde TTK' ya Göre Denetim Kriterleri

3.4.1.1. Anonim Şirketlerde TTK' ya Göre İç Denetim Kriterleri

İç denetim, işletmenin faaliyetlerini incelemek için işletmede oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Amacı yönetim ve yönetim kurulu başta olmak üzere işletme üyelerinin sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. İç denetim, denetimin planlanması, elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının ilgili yönetim kademesine raporlanması ve izlenmesinden oluşan sistematik bir süreçtir. İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) kurulmasıyla iç denetim profesyonel anlamda bir meslek olarak kabul görmüştür. 1940'lı yıllarda sadece muhasebe ve finansman faaliyetleri ile ilgilenmekte iken günümüzde işletmenin faaliyetleri bütün olarak iç denetimin faaliyet alanına girmektedir. İç denetimin sorumluluk alanı İç Denetim Meslek Standartları'nda şu şekilde belirtilmiştir:

- Yönetim bilgi sistemi,
- Kanunlar, politikalar, prosedürler ve düzenlemeler ile ilgili uyumsuzluklar,
- Varlıkların ve yatırımların korunması,
- Etkili ve ekonomik kaynak kullanımının sağlanması,
- İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesi

İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda bulgularını ve önerilerini bir rapor biçiminde tepe yönetimine sunarlar. İç denetçiler bir denetçide olması gereken özellikleri taşırlar. İşletmenin sürekli çalışanı olarak işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilerdir.

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu doğrultuda standartlar, iç denetim biriminin faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve ölçülmesinde kullanılan kıstaslardır. Standartlar, iç denetim uygulamasının nasıl olması gerektiğini gösterir. İç denetçilerin bulunduğu her türlü kurum ve şirkette, iç denetim mesleğinin

tamamına hizmet etmek için oluşturulmuştur. 1941 yılında ABD’de kurulmuş olan IIA, iç denetim mesleği için dünya çapında faaliyet gösteren en büyük meslek örgütüdür. IIA, 165 ülkede bulunan 165.000 üyesine, mesleki gelişim, eğitim, teknolojik gelişim, araştırma ve sertifikasyon konularında hizmet sağlamaktadır. Ayrıca 1982 yılında kurulan Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA), Avrupa kıtasında yer alan 32 üye ülke için iç denetim alanında faaliyette bulunan diğer bir meslek örgütüdür. ECIIA’nın amacı, Avrupa Birliği (AB) içinde ve ECIIA üye ülkeleri dahilinde iç denetim mesleğini, IIA’in küresel mesleki standartları ve etik kuralları çerçevesinde özel ve kamu sektörü için desteklemek ve benimsemektir. ECIIA ve IIA’nın yanı sıra birçok ülkede, iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ile ilgili yasal düzenleme yapılmaktadır. Amerika’da 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasası ve beraberinde oluşturulan Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurulu (PCOAB) ile birlikte iç denetim standartlarında güncelleme yapılmıştır. Avrupa Birliği 8. Direktif’te ise iç denetimden daha genel hatları ile bahsedilmektedir. IIA tarafından oluşturulan Uluslararası İç denetim Standartları incelendiğinde, Nitelik ve Performans Standartları olmak üzere iki bölümden oluştuğu görülmektedir. Nitelik Standartları’nda iç denetim sürecinde birey ve organizasyonun yerine getirmesi gereken davranışlar belirtilirken, Performans Standartları’nda ise iç denetim hizmet performansının kalitesin ölçümü ile ilgili kriterler tanımlanmaktadır. Avrupa Birliği Kurumsal Yönetim İlkeleri’nde iç denetimin faaliyetinin önemi vurgulanmasına rağmen, halen birçok ülkede iç denetim standartlarının uygulanmasında gönüllülük esastır. Ülkemizde ise uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum çerçevesinde 2003 yılında 5018 sayılı “Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanun’u” kabul edilmiş, 01 Ocak 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. 5018 Sayılı Kanun’un 5.Kısım’ında tanımlanan iç denetim standartları, IIA tarafından tanımlanan iç denetim standartları ile paralellik göstermektedir. Bunun yanında SPK tarafından iç denetime yönelik doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte, 2006 yılında yürürlüğe giren bağımsız denetim standartları ile ilgili tebliğde iç denetimin bağımsız denetimi ilgilendiren yönlerinden bahsedilmektedir. Kasım 2005’te yürürlüğe giren Bankacılık Kanunu’nun Kurumsal Yönetim olarak adlandırılan 3.kısımında da iç denetim sistemleri ayrıntılı olarak ele alınmış fakat iç denetim ve risk yönetiminin ortak çalışma alanlarına ve her iki sistem arasında gerçekleşebilecek olası veri transferine değinilmemiştir. Türk Ticaret Kanunu ise, yönetim kurulu üyelerin,

yönetim yetkisini bazı yönetim kurulu üyelerine, üçüncü kişilere ve yönetime devretme imkânına sahiptir. Bununla birlikte kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak iç denetim mekanizmaları oluşturulmalıdır.

3.4.1.2. Anonim Şirketlerde TTK' ya Göre Bağımsız Denetim Kriterleri

Hangi şirketlerin denetime tabi olacaklarını belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir (6102 TTK mad.397/4). Kanun gerekçesine bakıldığında denetime, büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen özel ve kamu sektörüne dâhil tüm anonim şirketlerin dâhil olacağı belirtilmiştir. Ayrıca “anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır” hükmü yer almaktadır (6102 TTK mad.635). TTK ile ilk başta amaçlanan bütün şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi uygun görülmüş, belirlenen kıstaslar sonucu öngörülen amacın dışına çıkmıştır. Nitekim söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı incelendiğinde yalnızca büyük şirketlerin bağımsız denetim kapsamına girdiği, küçük ve orta ölçekli işletmelerin bu kapsamın dışında kalacağı düşünülmektedir. Şimdi ilgili Bakanlar Kurulu Kararı ayrıntıları ile açıklanarak değerli okuyucuların bilgisine sunulacaktır. Kararın bağımsız denetime tabi olacaklar başlığını taşıyan 3.maddesinde bağımsız denetim kriterleri olarak üç unsur belirtilmiştir. Şöyle ki:

- a. Aktif toplam 150 milyon ve üstü TL
 - b. Yıllık net satış hâsılatı 200 milyon ve üstü TL
 - c. Çalışan sayısı 500 ve üstü
- Yukarıda yer alan kriterlerden en az ikisinin tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte sağlayan şirketler ile ekli sayılı (I) liste kapsamında yer alan şirketler bağımsız denetime tabi olacaktır (madde 3/1)
 - Ekli sayılı (II) liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak bağımsız denetim kapsamında olacaktır (madde3/2)
 - Ekli sayılı (I) sayılı listedeki şirketler, özelleştirme uygulamaları kanununa tabi kuruluşlar, kamu iktisadi teşebbüsleri hakkında kanun hükmünde kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ve sermayenin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler hariç

olmak üzere sermayesinin en az %50 ve daha fazlası devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bağımsız denetim kapsamı dışındadır.

Her durumda bağımsız denetime tabi olan (I) sayılı liste;

1. Yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.
2. Bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,
3. Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
4. Altın borsasında, faaliyet gösteren şirketler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler,
5. Anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri, umumi mağazalar hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan şirketler.
6. Ulusal, karasal, uydu ve kablo TV sahibi medya hizmeti sağlayıcı şirketler

Her durumda bağımsız denetime tabi olan (II) sayılı liste;

Bakanlar kurulu kararının 3/2 maddesi hükmü gereğince listede belirtilen ölçütlerden (aktif toplam, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı) en az ikisini sağlayan aşağıdaki şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte bağımsız denetime tabidir;

1. Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler,
2. Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler,
3. Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, bilgi teknolojileri ve iletişim kurumu denetimine tabi olan şirketler,
4. Elektrik, Doğalgaz, Petrol, LPG alanlarında faaliyet gösteren şirketler,

5. Sermaye Piyasası Kanununa göre sermaye piyasası araçları borsada işlem görmeyen halka açık sayılan şirketler,
6. Yönetim ve denetimi Tasarruf mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınmış şirketler, (gayri faal ve faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan hariç)
7. 233 sayılı KİT hakkında KHK kapsamında faaliyet gösteren KİT'ler ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler (Moray, 2013, 141-142-143).

Bütün hakkında a, b ve c maddeleri değişmiş 01.01.2014 tarihi itibari ile geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir (BKK, 2014/5973, R.G. 14.03.2014, Sayı:28941).

- a. Aktif toplamı 75 milyon ve üstü TL
- b. Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü TL
- c. Çalışan sayısı 250 ve üstü

KGK 2016 yılı sonuna kadar bu limitleri AB' deki standartlara uygun hale getirmeye çalışacaktır. Örneğin, AB' deki yaygın uygulama aktif toplamı ve yıllık net satışları 8 Milyon Avronun üzerindeki işletmeler bağımsız denetime tabidir.

3.4.1.3.Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Denetimi

6102 TTK 397/5 uyarınca bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar ile denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına, denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlarda bir yönetmeliğin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanmasına ve Bakanlar Kurulu tarafından onaylanarak uygulamaya sokulması yönündeki süreç ve tartışmalar devam etmektedir.

Bu yönetmelik ile bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler denetime tabi tutulacaklardır. Ancak tartışma denetimlerin hangi esaslara ve standartlara uygun olarak yapılacağı yönündedir. Bir görüşe göre Türkiye'nin ve şirketlerin yapısına uygun faaliyet raporu benzeri bir dispozisyon ile denetimin basit bir şekilde yapılması iken başta KGK olmak üzere diğer görüşe göre, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS) 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardına uygun bir denetimin yapılması uygun olacaktır. Bu sayede hem AB ilkelerine ve standartlarına

yaklaşmış olacak hem de ileride bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin ön hazırlığı yapılmış olacaktır. Zaten er ya da geç SBDS 2400 standardı uygulamaya gireceğinden bir an evvel uygulamaya sokulmasında fayda bulunmaktadır.

Bir başka sorunda bu denetimi yapacak olan denetçilerin belirlenmesidir. 6102 Sayılı TTK göre denetçilerin 3568 sayılı yasaya göre yetki almış SMMM ve YMM' ler olması gerekmektedir. Öte yandan bağımsız denetim yapacaklar için KGK yeni bir bağımsız denetçi ruhsatı vermektedir. Bir görüşe göre sadece bağımsız denetçi ruhsatı olanlar bu denetimi yapması gerekirken diğer bir görüşe göre bunların yanı sıra belirli bir eğitimden geçmiş SMMM ve YMM'lerinde bu denetimi yapabileceği yönündedir. Ülkemizin ve KGK'nın yönü pek çok işletmede bağımsız denetim standartlarına uygun denetim olduğuna göre ve bugün itibariyle yeterli sayıda bağımsız denetçi olduğuna göre denetimlerinde sadece KGK tarafından ruhsatlandırılmış bağımsız denetçiler eli ile yapılmasında fayda bulunmaktadır.

3.4.2. Anonim Şirketlerde TTK' ya Göre Denetim Yapacak Kişi ve Kuruluşlar

3.4.2.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları

6102 sayılı TTK ile denetime ilişkin önemli değişiklik ve yenilikler getirilmiştir. Ön görülen, iç denetleme olarak adlandırılacak, hiçbir uzmanlığa dayalı olmayan "murakıplar" eli ile yapılan denetim sisteminden vazgeçilmiş, yerine "bağımsız dış denetim" olarak kabul edilen bir denetim yöntemi getirilmiştir. Yeniliklerin en önemlisi, denetim işlevinin şirket denetim organlarından alınıp bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere bırakılmasıdır. Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanını taşıyan ve Kurum'ca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri olabilecektir. Denetçi olamayacak kişiler ve durumlar da ayrıca kanunda teker teker belirtilmiş, örneğin potansiyel denetçinin denetlenecek olan şirkette pay sahibi olması durumunda kanun, denetçi olma yasağı getirmiştir. Öte yandan on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyecektir. Bu süre ancak Kurum tarafından kısaltılabilecektir. Ayrıca denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesi ve bunu

bir yavru şirketi aracılığıyla yapması da yasaklanmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği Taslağının 14. maddesi uyarınca denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin;

- Meslek mensubu olması,
- Hukuk, İktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler konularında en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer konularda lisans seviyesinde mezun olmakla beraber belirtilen konulardan lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
- Türkiye’de yerleşik olması,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- Kurumca belirlenen mesleki teorik ve uygulamalı eğitimleri tamamlamış olması,
- Kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına çarptırılmamış olması,
- Ve bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra eski TTK hükümlerine göre denetim yetkisine en az on yıldır sahip olanlar, Kurum tarafından öngörülen eğitimi tamamlamış olmaları halinde sınav veya başkaca bir şart aranmaksızın bağımsız denetçi olarak yetkilendirileceklerdir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği Taslağı gereğince 31.12.2013 tarihine kadar yapılacak yetkilendirmelerde, yukarıda belirtilen alanlarda 15 yıl süreyle mesleki tecrübe kazandıracak hizmeti bulunup meslek mensubu olmaya hak kazananlardan, eğitimi başarıyla tamamlayanlar sınavda da başarılı olmuş sayılacaklardır. Seçim ile birlikte eski TTK’ ya göre görev yapan denetçinin görevi sona erer. Faaliyet iznini alan denetçi ayrıca bir mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Şunu belirtmek gerekir ki TTK’ da öngörülen “işlem denetçisi” ve bu denetçiye ilişkin düzenlenen hükümler Usul Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu denetçinin yerinin boş kalmasının birçok sıkıntı yaratacağı aşikârdır. Özellikle esas sermaye azaltması yönünden sorunlar yaşanacaktır (<http://www.ozulku.com/documents.aspx>). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına

ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir (1.madde). Bağımsız denetim yönetmeliğinde geçen bazı tanımlar şöyledir;

- a. 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 Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri,
- b. 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 bağlanmasını,
- c. Bağımsız denetim ekibi: Bağımsız denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan ekibi,
- d. Bağımsız denetim kuruluşu: Kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketlerini,
- e. Bağımsız denetim resmi sicili (Sicil): Kurum tarafından elektronik ortamda tutulan ve bağımsız denetim kuruluşları ile denetçilerin kayıtlarının izlendiği resmi sicili,
- f. Denetim ağı: Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan işbirliğine yönelik yapılanması,
- g. Denetlenen işletme: Bağımsız denetim yaptırmak üzere bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi ile sözleşme imzalamış olan işletmeleri,
- h. Finansal tablolar: Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca hazırlanması gereken finansal tabloları,

- i. İlişkili bağımsız denetim kuruluşu ve diğer işletmeler: Aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın bağımsız denetim kuruluşunun, yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olduğu veya denetim kuruluşunun yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olan diğer bağımsız denetim kuruluşlarını ve diğer işletmeleri,
- j. Kalite güvence sistemi: Bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek üzere Kurum tarafından oluşturulan sistemi,
- k. Kalite kontrol sistemi: Bağımsız denetim kuruluşlarının, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, Kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistemi,
- l. Kamu kurumları: 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan kurumları,
- m. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK): Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 28.07.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan 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 kuruluşları,
 - Kilit yönetici: Yönetim organı üyeleri dahil olmak üzere, şirketin faaliyetlerini plânlama, yönetme veya kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişileri,
 - Kurul: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu,
 - Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,
 - Meslek mensubu: 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirleri,
 - Ortak: Anonim şirketlerin pay sahiplerini, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile limited şirketlerin ortaklarını,

- Sermaye şirketi: 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca sermaye şirketi sayılan şirketleri,
- Sınav: Bağımsız denetçilik sınavını,
- Sorumlu denetçi: Bağımsız denetim kuruluşu tarafından, belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun bağımsız denetim kuruluşu adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçiyi,
- Türkiye Denetim Standartları (TDS): 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeleri,
- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS): 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Muhasebe Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı adıyla yayımlanan muhasebe standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeleri,
- Yetki belgesi: Bu Yönetmelikte aranan şartların sağlanması halinde, denetim kuruluşlarına ve denetçilere faaliyet iznine ilişkin Kurum tarafından verilen Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi veya Bağımsız Denetçi Belgesini,
- Yıllık faaliyet raporu: Sermaye şirketlerinin yönetim organınca veya şirketler topluluğunda ana şirketin yönetim organınca 6102 sayılı Kanunun 516 ve 518 inci maddelerine ve ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanan raporu,
- Yönetim organı: Anonim şirketlerde yönetim kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticiyi veya yöneticileri, limited şirketlerde müdürü veya müdürleri, ifade eder.

3.4.3. Denetçilerin Niteliği

Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği, bağımsız ve işinin ehli üçüncü kişilerin-denetçilerin-yapacağı inceleme ile güvence altına alınmaktadır. Bir diğer ifadeyle şirket ile şirket hakkında bilgilenmek isteyenlerin arasında güven ve doğruluğa

dayalı ilişki denetçi tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle denetçinin ana faaliyet konusu doğrudan tarafsızlığa ve dürüstlüğe dayanmaktadır. Denetimin işinin ehli ve uzman kişiler tarafından yürütülmesi denetçilik mesleğine girişte uygulanan eğitim, sınav ve staj şartı gibi uygulamalarla sağlanmakta, denetim ancak –denetçi- unvanını alabilmiş meslek mensupları tarafından yürütülmektedir. Denetim faaliyetlerinin tarafsız yürütülmesi ise denetçinin bağımsızlığının sağlanması ile mümkün olmaktadır. Denetçiler, denetim hizmetlerini yürütürken her aşamada bağımsız olmalıdırlar. Çünkü denetim raporundan yararlananlar, denetçinin bağımsızlığı konusunda şüpheye düşerlerse, denetim işlevinin değeri kaybolmuş olmaktadır (Güredin, 1997, 123). Son yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları buna örnek teşkil etmektedir. Muhasebe hileleriyle kendilerini olduklarından daha karlı gösteren işletmeler, tarafsız ve dürüst bir denetimden yoksun oldukları takdirde haksız kazanç elde etmekte ve yatırımcıların, kredi verenlerin kısacası kamunun zarar etmesine neden olmaktadır. Denetim işlevinin sağlıklı yürütülmesi ancak işini bağımsız şekilde yapacak denetçilerin görevlendirilmesi ile mümkün olmaktadır. Bağımsızlık, denetimin herhangi bir önyargı ve subjektiflik söz konusu olmaksızın yerine getirilmesini ifade etmektedir (Yıldırım, 2005, 1). Denetçiler, denetim ve tasdik işlerinden denetlenecek şirkete karşı önyargısız ve tarafsız olmalıdır. Aksi takdirde denetçi, meslek tekniği yönünden ne kadar yeterli olursa olsun tarafsızlığını yitirmiş olacaktır. Denetçi ile denetlenen şirket arasındaki her türlü menfaat ilişkisi denetçinin bağımsızlığı konusunda şüphelerin oluşmasına neden olacaktır. Denetçinin bağımsızlığının sağlanmasına yönelik gerek ulusal gerekse uluslararası platformda pek çok düzenleme yapılmış, denetçi ile denetlenecek şirket arasında tarafsız ve ön yargısız bir ilişkinin kurulması yasa ile güvence altına alınmıştır. Denetçi unvanını almış, teknik olarak denetim faaliyetini üstlenebilecek bir denetçi, denetlenecek şirket ile arasında bağımsızlığına gölge düşürecek her hangi bir ilişkisi mevcut olduğu takdirde söz konusu şirketin denetiminde görev almamalıdır. Denetçi bağımsızlığına gölge düşüren, denetçi ile denetlenen şirket arasında tarafsız ve önyargısız bir ilişkinin kurulamayacağına dair şüphe uyandıran her türlü ilişki ilgili kanun kapsamında dikkate alınmalıdır. Şirket denetimde görevlendirmek üzere denetçi seçerken, denetçi bağımsızlığına yönelik kriterleri dikkate almalıdır (Selçık, 2005, 342).

3.4.4.Denetçilerin Seçimi ve Bağımsız Denetim Sözleşmesi

3.4.4.1.Denetçilerin Seçimi

Eski TTK' da olduğu gibi TTK' da da denetçinin seçimi genel kurula ait bir yetkidir. Genel kurulun denetçi seçimine ilişkin yetkisi devredilemez niteliktedir (6102 TTK mad.399/1). Denetçinin, genel kurul tarafından seçimi, ortakların iradesini bu süreçte yansıtmaya düşüncesine dayanmakla birlikte, genel kurulu dolayısıyla ortakları etkileme ihtimali, bu yolun pratik önemini azaltmaktadır. Bu sebeple ortakların, denetim süreci ve denetçinin görevinin sona erdirilmesindeki rolünün artırılması gerektiği fikri savunulmaktadır. TTK bu endişeyi kısmen, denetçinin görevden alınabilmesi imkânını, azınlık hakkı çerçevesinde haklı sebeplere ve mahkeme kararına bağlayarak bertaraf etmiştir. Genel kurulun denetçi seçimine ilişkin kararı için özellikle bir yeter sayı öngörülmemiştir. Denetçi seçimine yönelik karar, sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin varlığıyla toplanan genel kurulda, toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile alınır (6102 TTK mad.418). Denetçi seçimi her faaliyet yılı için yenilenir (6102 TTK mad.400/1). İş yılı (ETTK mad.72/3), faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı on iki ayı geçemez (6102 TTK mad.66/2). Bir sonraki yılın denetçisi, içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden belirlenmelidir. Denetçinin görev süresi ve yeni denetçinin seçim zamanını düzenleyen bu hükmün emredici nitelik taşıdığına işaret etmek gerekir. Genel kurul, ilgili faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçememişse, yönetim kurulu, yönetim kurulu üyelerinden her biri veya herhangi bir pay sahibi AŞ merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurarak denetçi atanmasını isteyebilir. Aynı doğrultuda, seçilen denetçinin; görevi reddetmesi, sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal edilmesi, denetim sözleşmesinin hükümsüzlüğü gibi sebeplerle görevini yerine getirmemesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de ilgililer, mahkemeden denetçi atanması talebinde bulunabileceklerdir (6102 TTK mad.399/6). Mahkemenin denetçi seçimi istisnai bir yoldur. Kanunda belirtilen ihtimaller ile sınırlandırılmıştır. Bunlar;

- Genel kurulun, her ne sebeple olursa olsun (toplantının yapılmaması, uzlaşma sağlanamamış olması gibi) faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçememiş olması,
- Seçilen denetçinin görevi reddetmesi,

- Görevlendirme kararının iptal edilmesi veya butlanı,
- Denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirmemesi veya görevini yapmaktan engellenmesi,
- Denetçinin sözleşmeyi feshetmesi (6102 TTK mad.399/6)

Denetçinin, haklı sebeplere veya kendisine karşı açılan görevden alma davasına dayanarak denetim sözleşmesini feshetmesi mümkündür. Bu ihtimallerden birisini gerekçe göstererek denetçinin fesih ihbarında bulunması üzerine yönetim kurulu hemen geçici bir denetçi seçecektir. Yönetim kurulunun, denetçi seçip seçmemek, seçimi geciktirmek konularında inisiyatif yoktur. Fesih ihbarının savsanması veya geçici denetçinin seçilmemiş olması yönetim kurulunun sorumluluğunu getirebilecektir. Yönetim kurulu durumu (fesih ihbarını), genel kurula bildirecek ve seçtiği denetçiyi genel kurulun onayına sunacaktır. Bur süreçte şirketin denetçisiz kalmaması esastır. Her halükarda genel kurul olağanüstü toplanacak, yönetim kurulunun denetçi seçimini onaylayacak veya yeni bir denetçi seçebilecektir. Olağanüstü genel kurul toplantısı ile yönetim kurulunun seçtiği denetçinin onaylanması veya yeni denetçi seçimi yolunun, pratik olup olmadığı tartışmaya açıktır. Denetçiyi genel kurulun seçmesi esastan hareket edilirse, ağustos veya eylül ayında kurularak tüzel kişilik kazanan bir AŞ'nin denetiminde sorunlar çıkacağı aşikârdır. Yeni kurulan şirketin genel kurul toplantısı yapması ve denetçiyi seçmesi gerekecektir. Genel kurul, şirketin kuruluşundan sonra üç ay içinde toplanamamış ve denetçi seçilmemişse dördüncü aydan itibaren mahkemeye denetçi seçimi için başvurmak mümkün olacak fakat ilk faaliyet dönemi, takvim yılının son günü biteceğinden ya denetim hiç yapılmamış olacak ya da süre sıkıntısı sebebiyle gereği gibi yürütülüp sonuçlandırılmayacaktır. Görüldüğü gibi, yeni kuruluşta denetçinin genel kurul tarafından seçilmesi şirkete ek yükümlülük getirecek hem de sorunlara yol açacaktır (Topçuoğlu, 2012, 84-89).

3.4.4.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetim sözleşmesi, şirket ile bağımsız denetçi (bağımsız denetim kuruluşu, denetim yetkisine sahip SMMM veya YMM) arasındaki, şirketin bağımsız denetim hizmetlerini, yerine getirmek üzere, bağımsız denetimin amacını, kapsamını, bağımsız denetçinin şirkete ve şirketin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını gösteren kendine özgü bir görme sözleşmesidir. Denetçi denetleme görevini, bir

sözleşmeye (denetim sözleşmesi) göre yerine getirecektir. TTK bu sözleşmeye bir isim vermemiştir (Tekinalp, 2010, 323). Bağımsız denetim sözleşmesinin konusu, şirketin finansal tablolarının, yıllık faaliyet raporunun kanuna, TMDS' ye ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygunluğunun faaliyet dönemi boyunca denetlenip, sonucunun ayrıntılı değerlendirme raporu ve görüş yazısı ile şirkete sunulmasıdır. Denetçinin genel kurul tarafından seçilmesi halinde, ilk irade açıklamasının denetlenecek şirket tarafından gelmesi üzerine denetçi de bunu kabul ederse taraflar arasında denetim sözleşmesi kurulmuş olur (Köksal, 2009, 115). Denetçinin görev ve yükümlülükleri TTK' da, 660 sayılı KHK ve ilgili mevzuatta belirlenmiştir. Dolayısıyla denetim sözleşmesiyle bu düzenlemeler dışında yeni görev ve yükümlülük getirilmesi mümkün değildir. TTK' da denetim sözleşmesine ilişkin bir şekil şartı belirtilmemiştir. Denetim sözleşmesinin aşağıdaki hususları içermesi zorunludur (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, mad. 29/1) ;

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

1. Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedebileceğine ilişkin hüküm.

Denetim sözleşmesi iki tarafa da borç yükleyen, taraflar arasında iş görme ilişkisi kursan bir eser sözleşmesi niteliği taşımaktadır. Kanunda denetçi seçildiği faaliyet döneminin sonuna kadar görev yapıp, denetlenen şirket yönetim kuruluna denetim raporunu vermekle yükümlü kılınmıştır. Denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması da öngörülmece; dolayısıyla, denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta da bağlanamayacaktır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği mad.29/2). Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, denetim sözleşmesi teklifindeki şartlarla denetçinin çalışma kapsamını sınırlandırması ve bu sınırlandırmanın finansal tablolar hakkında görüş vermektan kaçınmasını gerektireceğine inanması hâlinde denetçi, mevzuat aksini zorunlu kılmadıkça, sınırlandırılmış bu denetim sözleşmesini kabul etmez. Denetim sözleşmesinin kabul şartlarından biri, güvence denetimi tanımında yer alan kıstasların hedef kullanıcılar için uygun ve erişilebilir olmasıdır. Kıstaslar, denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır (ilgili durumlarda sunum ve açıklamalara ilişkin kıyaslama noktaları da bunlara dâhildir). Uygun kıstaslar, mesleki muhakeme çerçevesinde bir denetim konusunun tutarlı ve makul derecede değerlendirilmesini veya ölçülmesini sağlar. BDS'lerin amaçlarına uygun olarak geçerli finansal raporlama çerçevesi ilgili durumlarda gerçeğe uygun sunum da dâhil olmak üzere- denetçinin finansal tabloları denetlemek için kullandığı kıstasları oluşturur. Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin bulunmaması durumunda, işletme yönetimi finansal tabloların hazırlanması için uygun bir dayanağa, denetçi ise finansal tabloların denetimi için uygun kıstaslara sahip olmayacaktır. Belirtildiği üzere denetçi birçok durumda, geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olduğunu varsayabilir. Denetçinin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlerken dikkate alacağı faktörler aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin niteliği (örneğin, işletmenin ticari bir işletme mi, kamu sektörü işletmesi mi veya kâr amacı gütmeyen bir işletme mi olduğu),
- Finansal tabloların amacı (örneğin, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi, yoksa belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi hazırlandığı),

- Finansal tabloların niteliği (örneğin, finansal tabloların tam set finansal tablolar mı veya tek bir finansal tablo mu olduğu) ve
- Mevzuatın geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyip belirlemediği.

Denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığını gösteren eksikliklerle karşılaşılabılır. Söz konusu çerçevenin kullanımının mevzuat tarafından zorunlu kılınması hâlinde, bağımsız denetim standardında yer alan hükümler uygulanır. İlgili çerçevenin kullanımının mevzuat uyarınca zorunlu olmaması hâlinde, yönetim kabul edilebilir başka bir çerçeve kullanmaya karar verebilir. Yönetimin bu kararı alması hâlinde denetim sözleşmesinin önceden kabul edilmiş şartları geçerli olmayacağından, denetim sözleşmesinin şartları finansal raporlama çerçevesinde yapılan değişikliği yansıtacak şekilde değiştirilir (<http://www.kgk.gov.tr> E.T. 01.03.2014). Bağımsız denetim sözleşmesinin hazırlanması, bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları, denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir. Denetim sözleşmesinde değişikliğe gidilebilecek veya değişiklik gerektirecek hallere özellikle işaret etmiştir:

1. Bağımsız denetim çalışmasının tamamlanmasından önce, müşterinin bağımsız denetim kuruluşundan, bağımsız denetim sözleşmesini başka bir sözleşme şeklinde değiştirilmesini istemesi halinde, bağımsız denetim kuruluşu bu değişikliğin uygun olup olmadığını gözden geçirmek zorundadır.
2. İşletme yönetiminin bağımsız denetim kuruluşundan istediği bağımsız denetim şartlarındaki değişiklikler; bağımsız denetim hizmetini gerektiren şartlardaki değişiklikten, bağımsız denetim çalışmasının veya talep edilen hizmetin içeriğinin yanlış anlaşılmasından veya işletme yönetiminin isteğiyle veya koşulların gereği olarak bağımsız denetimin kapsamının kısıtlanmasından kaynaklanabilir. Bağımsız denetçi, değişiklik talebinin nedenlerini dikkatli bir şekilde incelemek ve özellikle de bağımsız denetimin kapsamını kısıtlayan belirtilere dikkat etmek zorundadır.
3. Bağımsız denetim şartlarının değiştirilmesi isteği, işletmenin gereksinimlerini etkileyen koşullardaki değişiklik veya bağımsız denetim çalışmasının veya talep edilen hizmetin niteliğinin yanlış anlaşılmasından doğan bir nedenden kaynaklanıyorsa uygun karşılanabilir. Ancak, talep edilen değişiklik, talebin

ilgili olduğu bilginin yanlış, eksik ya da yetersiz olması nedeniyle yapılmışsa uygun karşılanamaz.

4. Değişiklik kararı alınmadan önce, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde bağımsız denetim yapmak üzere sözleşme yapmış olan bağımsız denetim kuruluşunun, söz konusu değişikliğin yasal ve sözleşmeye bağlı etkilerini dikkate alması gerekir.
5. Bağımsız denetim kuruluşu tarafından, bağımsız denetim şartlarının değiştirilmesine yönelik makul bir gerekçenin bulunduğu ve yapılan bağımsız denetim çalışmasıyla ilgili olarak talep edilen yeni şartların bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olduğu sonuçlarına ulaşırsa; değişiklik isteği kabul edilebilir. Ancak, finansal tablo kullanıcılarını yanılgıya düşürmemek üzere, yeni şartlara göre hazırlanan söz konusu raporda; önceki bağımsız denetim şartları veya üzerinde mutabık olunan yöntem ve teknikleri yerine getirmek için sözleşmelerin değiştirilmesi ve böylece uygulanan yöntem ve tekniklerin açıklanmasının raporun olağan bir bölümü olduğu durumlar hariç, önceki bağımsız denetim çalışmasında uygulanmış olabilecek yöntem ve tekniklere atıfta bulunulmaz.
6. Bağımsız denetçi, alacaklar için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını toplamasının mümkün olmadığı, bu nedenle müşterinin bağımsız denetçinin şartlı görüş vermesini veya görüş bildirmekten kaçınmasını önlemek amacıyla, bağımsız denetimin sınırlı bağımsız denetime dönüştürülmesi gibi uygun olmayan herhangi bir gerekçeye sözleşme değişiklik taleplerini kabul edemez.
7. Sözleşme şartlarının değiştii durumlarda, bağımsız denetim kuruluşu ve müşterinin yeni şartlar üzerinde mutabık kalması gerekir.
8. Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmemesi ve önceki bağımsız denetim şartları üzerinden çalışmasına devam etmesine de izin verilmemesi halinde; bu Kısımın “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Sona Erdirilmesi” başlığı altında düzenlenen hükümler çerçevesinde işlem yapılır.
9. Bağımsız denetim kuruluşu, müşteri ile her dönemde yeni bir bağımsız denetim sözleşmesi yapmayabilir. Ancak aşığıdaki koşulların varlığı halinde, yeni bir sözleşme hazırlanması gerekir;

- a. Müşterinin bağımsız denetimin amaçlarını ve kapsamını yanlış anladığına dair bir belirti olması,
- b. Sözleşme üzerinde değişiklik yapılması ya da özel şartların eklenmesi,
- c. Müşterinin ortaklık yapısında önemli bir değişiklik olması, yönetim kurulu ya da üst yöneticilerinde yakın zamanda bir değişiklik olması,
- d. Müşterinin ticari faaliyetinde veya ticaret hacminde belirgin bir değişiklik olması ve Yasal yükümlülükler.

Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiremezler. Ancak müşteriler, Kurul tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde; bağımsız denetim kuruluşları ise, müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması nedeniyle finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi durumunda ya da bu Tebliğin sözleşmenin sona erdirilmesine ilişkin olarak bu Kısma atıfta bulunulan maddelerinde sayılan haklı gerekçelerin varlığı hallerinde, yazılı gerekçe göstermek koşuluyla bağımsız denetim sözleşmesini Kurul'dan görüş olarak sona erdirebilirler. Sona erme durumunda, bağımsız denetim kuruluşunun çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan bağımsız denetim kuruluşuna devredilmek üzere Kurula teslim etmesi zorunludur (<http://www.spk.gov.tr> E.T. 03.03.2014).

TTK' da denetim sözleşmesi açısından sözleşme özgürlüğünün sınırlarını daraltılmış olduğu görülmektedir. Denetçi, TTK açısından tek taraflı olarak sözleşmeyi feshettiğine dair bir ihbarda bulunamayacağı gibi, görevinden istifa da edemez. Denetçinin denetlenen şirket ile anlaşarak da görevinden ayrılması mümkün değildir. Denetçi ancak denetim sözleşmesini TTK' da öngörülmüş olan bir sebepten dolayı feshedebilir. TTK' da denetçinin sözleşmeyi feshinin iki ana sebeple sınırlandırıldığı görülmektedir. Denetçi denetim sözleşmesini ya haklı neden varsa ya da kendisine karşı görevden alma ve yeni denetçi atanması davası açılmışsa feshedebilir (6102 TTK mad.399/8). Tarafların sözleşmeye TTK' da yer alan bu sınırlı sebepler dışında fesih sebepleri koymaları mümkün değildir. Bu sınırlamadaki amaç, tarafların isteklerine bağlı olarak anonim şirketi denetimden yoksun bırakmamak, diğer bir ifade ile denetimin hesap dönemi içinde aynı denetçinin denetimi altında kalmasını sağlama amacına hizmet etmektir. Bu şekilde bir hesap döneminde denetçinin değişmesinin önüne geçilmek suretiyle denetimin sürekliliği ilkesi korunmuş olacaktır. Denetçinin sözleşmeyi

feshetmesinde, kanun hükmü haklı nedenlerin ne olduğunu belirtmemiştir. Hüküm, sadece nelerin haklı neden kabul edilmeyeceğini açıkça düzenlemekle yetinmiştir (6102 TTK mad.399/8). Buna göre, “Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz.” Ayrıca taraflar arasındaki görüş ayrılıkları, anonim şirketin denetçiye baskı yapması, taraflardan birinin sözleşme şartlarını değiştirmek istemesi, görüş yazısının değiştirilmesi veya sınırlandırılması istekleri haklı neden sayılamaz. Denetçi anonim şirket tarafından uygulanan yöntemler sonucu çalıştırılmıyorsa, bilgilendirilmiyorsa, sorularına cevap alamıyorsa, gerekli belgelere ulaşamıyorsa, çalışabileceği uygun ortam sağlanmıyorsa yine denetçinin görevi bırakması söz konusu olmayacaktır. Tehdit ve fiziki engelleme ise sözleşmenin feshi haklı neden sayılacaktır. Ancak bu hallerin varlığında denetçinin suç duyurusunda bulunması gerektiğini, aksi takdirde haklı nedene dayanmanın güç olabileceğini de vurgulamaktadır. Denetçiye ücretinin ve giderlerinin ödenmemesi de haklı neden teşkil etmektedir (Özkorkut, 2013, 278-279).

3.4.5.Denetim Faaliyeti ve Denetim Raporu

3.4.5.1.Denetim Faaliyetinin Gerçekleştirilmesi

Bağımsız dış denetime hazırlık için ilk adım olarak işletmelerin şirket kültürlerini değiştirmeleri ve muhasebe ve finansal raporlamaya gerekli önemi vermeleri gerekmektedir. İşletme yöneticilerinin muhasebe, finansman ve vergi konularında fikir sahibi olmaları, bu konuda eğitimler almaları gerekmektedir. Muhasebe ve finans bölümlerinde çalışan kişilerin UFRS ve TTK konusunda yeterli eğitim almaları ve bağımsız denetimin gereklilikleri hakkında bilgi sahibi olmaları sağlanmalıdır. İşletmelerin bağımsız denetime hazır olmaları için önce kendi içinde bir iç denetim sistemi oluşturmaları önerilmektedir. İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar şirketin bağımsız denetime hazır olması açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri çalışmalar bağımsız dış denetçiler için önemli bir kanıt kaynağıdır ve denetçilerin işlerini kolaylaştırır. Bağımsız dış denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarından faydalanırlarsa denetim maliyetleri de azalacaktır. Bağımsız denetime hazır olmak için atılması önerilen bir diğer adım da denetim komitesi kurulmasıdır. “Denetim Komitesi” fiili olarak denetim yapan bir organ değildir. Bağımsız denetim

kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetim komitesinin gözetiminde gerçekleştirilmelidir. Denetim firması için etkin ve kaliteli bir bağımsız dış denetim yapılabilmesi için şirketin bağımsız denetçiye gerekli olan tüm bilgileri eksiksiz ve doğru olarak sunmak zorundadır. Şirketler bu zorunluluk ile ilgili olarak kendi çalışanlarını eğitmek ve denetçi ile işbirliği yapmaları için teşvik etmek zorundadırlar. TTK kapsamında mali tabloların denetimden geçmesi için sunulmaması durumunda yönetim kurulu sorumlu olmakta ve 3 ay ile 2 yıl arasında hapis cezasına maruz kalabilmektedir (<http://www.deloitte.com> E.T. 07.03.2014).

3.4.5.2. Denetim Raporunun Hazırlanması

i. Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporu

Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarını ve finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetçi raporunun şekil ve içeriği bağımsız kamu gözetim kurumu açıklanmıştır (Bağımsız Denetim Standardı 700). Bu standart tam bir genel amaçlı finansal tablolar setine yönelik olarak hazırlanmıştır. Denetçi raporunda tutarlılığı teşvik eder. Denetçi raporunda tutarlılık; standarda göre uygun olarak yürütülen bir denetim söz konusu olduğunda, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hale getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Ayrıca tutarlılık, kullanıcının anlayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur. Denetçinin amaçları; Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve görüşün dayanağının da açıklandığı yazılı bir rapor aracılığıyla açık ve net bir biçimde bu görüşü ifade etmektir. Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tasarlanmış olan finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir (<http://www.muhasebeturk.org> E.T. 05.03.2014). “Gerçeğe uygun sunum çerçevesi” terimi, hükümlerine uygunluk sağlanmasını gerektiren ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin bu çerçevenin zorunlu kıldığı açıklamalar dışında açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eden finansal raporlama çerçevesini veya finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için, yönetimin

bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eden finansal raporlama çerçevesini ifade eder. Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir. Denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında:

- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını,
- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,
- Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını,
- Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını ve
- Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirir.

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu tutmadığı ilâve bilgilerin denetlenen finansal tablolarla birlikte sunulması durumunda denetçi, söz konusu ilâve bilgilerin, denetimi yapılan finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilip edilmediğini değerlendirir. İlâve bilgilerin denetlenen finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilmediği durumlarda denetçi, yönetimden, denetlenmeyen ilâve bilgilerin sunulma şeklinin değiştirilmesini talep eder. Yönetimin bu değişikliği yapmayı reddetmesi durumunda denetçi, söz konusu ilâve bilgilerin denetlenmemiş olduğunu denetçi raporunda açıklar. Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulmayan ancak niteliği ve sunulma şekli itibarıyla denetlenmiş finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilemediğinden finansal tabloların bir parçası olan ilâve bilgiler, denetçi görüşü kapsamına dâhil edilir. Bazı durumlarda, finansal tabloların iki farklı finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış oldukları belirtilebilir (örneğin, kullanılan diğer raporlama çerçevesi ve Türkiye Muhasebe Standartları). Bu durum, yönetimin finansal tabloları her iki çerçeveye uygun olarak hazırlama konusunda zorunlu tutulmuş olmasından veya bu yönde bir seçim yapmış olmasından kaynaklanabilir. Bu durumda bunların her ikisi de geçerli finansal raporlama

çerçevesidir. Böyle bir açıklama (tanım) yalnızca, finansal tabloların çerçevelerin her birine ayrı ayrı uygunluk göstermesi durumunda uygun olur. Finansal tabloların her iki çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğunun kabul edilebilmesi için, aynı anda her iki çerçeveye uygunluk göstermesi ve bir mutabakat (uzlaştırma) tablosuna ihtiyaç duyulmaması gerekir. Uygulamada; belirli bir raporlama çerçevesinin kullanılmasını zorunlu kılan yetkili kurum, diğer çerçeveyi (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarını) kendi raporlama çerçevesi olarak kabul etmediği veya ona uygunluk sağlanmasının önündeki tüm engelleri kaldırmadığı sürece, eşzamanlı uygunluk muhtemel değildir. Belirli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan ve içerdiği sonuçları, başka (diğer) bir çerçeve kapsamında gösterilecek sonuçlarla mutabık hâle getiren bir dipnot veya ilâve tablo içeren finansal tablolar, söz konusu diğer çerçeveye uygun olarak hazırlanmamıştır. Bunun sebebi finansal tabloların, diğer çerçevenin gerektirdiği şekilde tüm bilgileri içermiyor olmasıdır. Bununla birlikte, finansal tablolar belirli bir geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanabilir ve buna ek olarak finansal tabloların dipnotlarında, finansal tabloların öteki çerçeveye ne ölçüde uygunluk gösterdiği açıklanabilir (örneğin, belirli bir çerçeve uyarınca hazırlanan finansal tablolarda, bu tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına ne ölçüde uygunluk gösterdiği de açıklanabilir). Bu açıklama ilâve finansal bilgi olup, 47.paragrafta ele alındığı üzere, finansal tabloların bir parçası olarak değerlendirilir ve dolayısıyla denetçi görüşü kapsamına dahil edilir (<http://www.kgk.gov.tr> E.T. 05.03.2014).

ii. Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetim Raporu

Denetçinin, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin yasal raporlama sorumluluklarını kamu gözetim kurumu tarafından düzenlenmiştir (Bağımsız Denetim Standardı 720). Bu standarda geçen “faaliyet raporu” “yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu” ifade eder. Mevzuat uyarınca şirket denetçisinin; denetçi raporunun “Diğer mevzuata ilişkin rapor” bölümünde, faaliyet raporunda yer alan bilgilerin finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığına ilişkin bir beyanda bulunması gerekmektedir (6102 TTK 397 (1), 398 (2)a, 402 (2) maddeleri). Denetçinin, faaliyet raporunda yer alan bilgilerin tamlığını doğrulamak veya bu bilgilerin tamlığına ilişkin rapor hazırlamak gibi bir zorunluluğu yoktur. Ancak, mevzuat uyarınca faaliyet raporunda yer alması gereken bir bilginin rapora dâhil edilmediğini fark eden bir denetçi, bu hususu

üst yönetimden sorumlu olanlara iletir. Denetçinin amacı; faaliyet raporunda yer alan bilgilerin finansal tablolarla tutarlı olup olmadığına ilişkin görüş bildirmek ve tutarlı olmaması durumunda uygun bir karşılık vermektir. Denetçi, faaliyet raporunda yer alan bilgileri okur/inceler ve finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını değerlendirir. Faaliyet raporunda yer alan bilgiler ile finansal tablolar arasında herhangi bir tutarsızlık tespit eden denetçi, söz konusu tutarsızlığı gidermek için uğraşır. Faaliyet raporunda yer alan bilgiler ile finansal tablolar arasındaki tutarsızlığın önemli olduğunu düşünen ve tutarsızlığı gidermeyi başaramayan denetçi, bu görüşünü beyan eder ve denetçi raporunda söz konusu tutarsızlığı tanımlar. Faaliyet raporunda yer alan bilgilerin birçoğu muhtemelen finansal tablolardan türetilmiştir veya doğrudan aktarılmıştır ve bu nedenle birbirleriyle doğrudan karşılaştırılabilirler. Ancak bazı finansal bilgiler daha detaylı olabilmekte veya finansal tablolardan farklı bir esasa dayanarak hazırlanabilmektedir. Finansal bilgilerin daha detaylı olduğu durumlarda denetçi, kendi çalışma kâğıtlarıyla veya işletmenin muhasebe kayıtlarıyla bu bilgiyi uyumlaştırır. Faaliyet raporundaki finansal bilgilerin farklı bir esasa göre hazırlanmış olması durumunda ise denetçi, bilgiler arasındaki farklılıkların anlaşılmasına imkân verecek şekilde, bilgilerin hazırlanması sırasında kullanılan esaslar arasındaki farklılıklara ilişkin yeterli düzeyde açıklama yapıp yapılmadığını değerlendirir ve finansal tablolar ile bahsi geçen finansal bilgiler arasında mutabakat olup olmadığını kontrol eder. Tutarsızlıklar, aşağıdakileri içerir:

- Finansal tablolar ile faaliyet raporu arasındaki sayısal veya sözel farklılıklar.
- Rakamların doğrudan karşılaştırılabilir olmadığı ve kullanılan farklı esasların açıklanmadığı durumlarda, finansal tablolarda ve faaliyet raporunda yer alan ilgili kalemler hazırlanırken kullanılan esaslardaki farklılıklar.
- Finansal tablolardaki rakamlar ile bu rakamlara ilişkin faaliyet raporunda yer alan sözel açıklamalar arasındaki çelişkiler.

Denetçi, genellikle yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakerelerde bulunmak suretiyle tutarsızlıkları gidermeye çalışır (<http://www.kgk.gov.tr> E.T. 05.03.2014).

iii. Anonim Şirketlerde Denetim ve Denetçi Riskinin Erken Tespitine İlişkin Denetim Raporu

Finansal tabloların bağımsız denetimlerinin, standarda uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları düzenler (Bağımsız Denetim Standardı 200). Bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur. Ancak denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü dayandırdığı çoğu denetim kanıtının kesin olmasından çok ikna edici olmasına sebep olan denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir. Önemlilik kavramı, denetçi tarafından denetimin planlanması ve yürütülmesi ile belirlenmiş yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde uygulanır. Genel olarak, yanlışlıkların (eksiklikleri de içerir) tek başına veya topluca finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. Önemlilikle ilgili yargılara, içinde bulunulan şartlar ışığında ulaşılır ve bu yargılar, finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarına ilişkin denetçi algısından; yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin birleşiminden etkilenir. Denetçi görüşü finansal tabloları bir bütün olarak ele alır ve denetçi, finansal tabloların bütünü açısından önemlilik arz etmeyen yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir. Bu standardı, denetçinin makul güvence elde etmesini desteklemek üzere tasarlanmış olan amaçlar, ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. Bağımsız denetim standardı, denetimin planlanması ve yürütülmesi süresince denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını, mesleki şüpheciliği sürdürmesini ve diğer hususların yanı sıra;

- İşletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini anlamak için edindiği bilgilere dayanarak hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesini ve değerlendirmesini,

- Değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle önemli yanlışlıkların var olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini,
- Elde edilen denetim kanıtlarından çıkardığı sonuçlara dayanarak finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmasını zorunlu kılar.

Denetim kanıtı: Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir. Amaçlarına uygun olarak; Denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir. Denetim kanıtının uygunluğu, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle denetim kanıtının kalitesi, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim riski: Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Makul güvence: Finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir. “Önemli yanlışlık” riski: Finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. Aşağıda belirtildiği gibi bu risk yönetim beyanı düzeyinde iki bileşenden oluşur:

- Yapısal risk: İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur.
- Kontrol riski: Bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilememesi riskidir. Kontrol riski, bir işletmenin finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden belirlenmiş riskleri ele almak amacıyla yönetim tarafından iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin etkinliğinin bir fonksiyonudur. Ancak ne kadar iyi tasarlanmış ve uygulanmış

olursa olsun iç kontrol, yapısal kısıtlamalar sebebiyle finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerini ortadan kaldırmaz, sadece azaltabilir. Kişilerin hata veya yanlış hareketleri ya da yönetimin uygun olmayan davranışları veya muvazaalı işlem sonucu iç kontrolün ihlal edilmesi ihtimali gibi durumlar, bu kısıtlamalara örnek olarak verilebilir. Bu sebeple, belirli bir kontrol riski her zaman olacaktır. Uygulanacak olan maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi için bağımsız denetim standardı hangi şartlarda denetçinin iç kontrolün işleyiş etkinliğini test etmesinin gerekli olduğunu veya test etmeyi tercih edebileceğini açıklar.

Tespit edememe riski: Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın tespit edilememesi riskidir. Tespit edememe riski, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için belirlediği prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgilidir. Bu sebeple tespit edememe riski, denetim prosedürünün etkinliğinin ve denetçi tarafından uygulanmasının bir fonksiyonudur. Aşağıdaki gibi hususlar bir denetim prosedürünün ve bu prosedürün uygulanmasının etkinliğinin artırılmasına yardımcı olur:

- Yeterli planlama,
- Denetim ekibine uygun personelin atanması,
- Mesleki şüpheciliğin uygulanması,
- Yürütülen denetim çalışmasının yönlendirilmesi ve gözetimi ile gözden geçirilmesi.

Ayrıca bu hususlar; denetçinin uygun olmayan bir denetim prosedürünü seçme, uygun olan denetim prosedürünü yanlış şekilde uygulama veya denetim sonuçlarını yanlış yorumlama ihtimalini azaltmaya yardım eder. Yanlışlık: Raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riskinin ve tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara dayanır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir

konu değil, mesleki muhakeme gerektiren bir husustur. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riskinin ve tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara dayanır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil, mesleki muhakeme gerektiren bir husustur. Genellikle yapısal riske ve kontrol riskine ayrı ayrı atıfta bulunmaz. Bunun yerine yapısal riski ve kontrol riskini birlikte değerlendirerek “önemli yanlışlık” riskine atıfta bulunur. Ancak denetçi, tercih edilen denetim teknik veya metodolojilerine ve uygulamaya ilişkin hususlara bağlı olarak yapısal risk ve kontrol riskini ayrı ayrı veya birlikte değerlendirebilir. “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi, nitel olarak veya yüzdeler veriler hâlinde nicel olarak ifade edilebilir. Her durumda, denetçinin uygun risk değerlendirmesi yapma ihtiyacı, bu değerlendirmede kullanılacak farklı yaklaşımlardan daha önemlidir. Finansal tablo düzeyindeki ve yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik hükümleri içerir ve bu konuyla ilgili rehberlik sağlar. Belirli bir denetim riski düzeyinde, kabul edilebilir tespit edememe riski düzeyi ile yönetim beyanı düzeyinde, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskleri arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Örneğin, denetçiye göre “önemli yanlışlık” riskleri ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski o kadar düşük bir düzeyde olacaktır. Böylece denetçinin ihtiyaç duyacağı ikna edici denetim kanıtı da o kadar artmış olacaktır. Denetçinin denetim riskini sıfıra indirmesi beklenmez ve zaten söz konusu risk de sıfıra indirilemez. Dolayısıyla, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine dair mutlak bir güvence elde edilemez. Bunun sebebi, denetçinin vardığı sonuçların ve görüşüne dayanak teşkil eden denetim kanıtlarının çoğunun, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, kesin olmaktan ziyade ikna edici olmasıdır (<http://www.kgk.gov.tr> E.T. 08.03.2014).

iv. Denetçi ile Anonim Şirket Arasındaki Görüş Ayrılıkları

Denetim sürecinde ve denetim raporunun hazırlanması aşamasında TTK’ nın denetime ilişkin hükümleri, 660 sayılı KHK hükümleri, Bakanlar Kurulu, GTB, KGK veya diğer ilgili kurumlar tarafından yürürlüğe konulan tüzük, yönetmelik, tebliğ gibi düzenlemelerin anlam ve yorumunda tereddüt doğmuş olabilir. İşte bu durumlarda

denetçi, söz konusu düzenlemelerin anlam ve yorumuna ilişkin tereddütleri, mahkemeye başvurarak aşacak; şirket, yönetim kurulu üyeleri kendisi açısından olumsuz sonuçlara yol açabilecek riski ortadan kaldırmış olacaktır. Denetçinin bu sonuçları öngörmesi ve engelleyici bir tedbir olarak mahkemeye başvurması, mesleki özen ve bağımsız denetim kuruluşları bakımından ayrıca basiretli bir iş adamı gibi hareket etme yükümlülüğünün gereği olarak kabul edilmelidir. Aynı imkân denetim konusu şirketin esas sözleşme hükümlerinin yorumlanmasıyla ilgili tereddütler bakımından da geçerlidir. Bu gerekçeler doğrultusunda denetçinin, pozitif hukuk düzenlemeleri ve esas sözleşme hükümlerinin anlam ve yorumunu konu edinen uyuşmazlıkların çözümü için mahkemeye başvurması hem bir hak hem de bir yükümlülüktür. Pek tabii şirket ile ilgili herhangi bir pozitif hukuk düzenlemesi veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasındaki görüş ihtilaflarının mahkeme kararı ile çözüme bağlanması, denetçinin hiç değilse bu konudaki denetim görevini gereği gibi yerine getirmediği iddialarına ilişkin ihtimalleri bertaraf edecektir. Denetçinin doğru olmayan yorumu, onun sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmasına dolayısıyla sorumluluğuna sebep olabilir (Topçuoğlu, 2012, 176). Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir. (6102 TTK mad.405). Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa Yönetim Kurulu, Şirket'in topluluk tarafından zarar uğratıldığını açıklamışsa, Asliye Ticaret Mahkemesi, bu ilişkiyi incelemek için özel denetçi atayabilir (<http://www.ticaretkanunu.net> E.T.10.03.2014).

3.4.6.Denetçinin Görüş Yazısı

3.4.6.1.Olumlu Görüş

Olumlu görüş yazısı, şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun; kanuna, esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ve TDS' ye uygunluğunun doğrulanmasıdır (Ercan, 2012, 199-200). Bağımsız denetçinin, şirketin kayıtlarının durumu ve güvenilirliği konusundaki şüpheler nedeniyle şirket finansal tabloları hakkında yeterli

ve uygun delil toplayamaması olumlu görüş bildirmesini engeller. Denetçi, finansal tablolar üzerinde yaptığı değerlendirme sonucunda gerekli ve yeterli açıklamaların yapıldığı kanaatine ulaşırsa olumlu görüş bildirir. İşletmenin sürekliliği üzerinde şüphe uyandıracak olay ve durumlarla bağlantılı önemli belirsizlikler, ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen olgular gibi olumlu görüş bildirilmesi kanaatini etkilemeyecek nitelikteki eksikliklerin varlığında söz konusu hususlara finansal tabloların ekindeki dipnotunda dikkat çekilir. Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde denetçinin, finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını ilişkin ayrıntılı değerlendirme yapması, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermediğini gösteren yeterli ve uygun denetim kanıtına sahip olması şarttır. Bu anlamda denetçinin finansal tabloların genel sunumunu, yapısını ve içeriğini dikkate alarak işlem ve olaylara ilişkin tüm bilgilerin, işlem türlerini, hesap bakiyelerinin veya dipnotlara ilişkin özel hükümlerin tutarlı olup olmadığını, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını kendi bilgi ve deneyimleri ile tartışarak değerlendirmesi zorunludur. Bu değerlendirmede;

- Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının finansal raporlama standartlarına ve mevcut koşullara uygunluğu,
- Mevcut koşullar çerçevesinde şirket yönteminde yapılan muhasebe tahminlerinin makul olması,
- Muhasebe politikaları dâhil finansal tablolarda sunulan tüm bilgilerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması,
- Finansal tablo bilgilerinin (şirketin finansal durumu, performansı ve nakit akımı gibi konularda), finansal tablo kullanıcıların önemli işlem ve olayların etkilerini anlayabilme imkânı tanıyabilecek içerikte olması,

Hususları ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki açıklamaların ve burada açıklanmış bilgilerin yeterliliğini değerlendirirken, kullanıcılara açık ve net bilgiler verilip verilmediğini göz önünde bulunduracaktır. Bilindiği gibi işletmenin sürekliliği varsayımı geçerli olmamasına rağmen finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmışsa, denetçi olumsuz görüş bildirecektir. Finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olmadığı sonucuna ulaşan şirket yönetiminin, finansal tabloları dipnotlarındaki yeterli açıklama ile ayrıca alternatif olarak geçerli bir esasa göre hazırlanması gerekir. Denetçi,

yaptığı ek denetim teknikleri sonucunda alternatif esasa uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların doğruluğunun teyit edebilirse olumlu görüş bildirecektir. Ancak, denetim raporuna, finansal tablo kullanıcılarının dikkatini çekmek amacıyla bu hususa işaret eden bir paragrafın eklenmesi şarttır. Denetçi, şirket yönetiminden belirli kalemlerle ilgili ek değerlendirme yapmasını ya da değerlendirmesini genişletmesini isteyebilir. Şirket yönetiminin bu talebi yerine getirmemesi veya isteksiz davranması ihtimalinde denetçinin, şirket yönetiminin analiz eksikliğini telafi etmek yükümlülüğü yoktur. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyen denetçi, olumlu görüş içeren bir denetim raporu düzenleyemeyecektir. Denetçinin “olumlu görüş yazısı” üzerine genel kurul finansal tabloların sonuçlarına ilişkin kararlar alabileceği gibi yöneticileri de ibra edebilir (Topçuoğlu, 2012, 150-151-152).

3.4.6.2.Sınırlı Olumlu Görüş

Sınırlı olumlu görüş yazısı, kural olarak olumlu bir yazıdır. Sınırlı olumlu görüş yazısı, denetçinin vardığı sonucun esas itibarıyla olumlu olduğunu ifade eder. Bu olumlu kanat objektiftir ve yazının yorumunu da belirli kurallar altına sokar. Denetim işlemleri, finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporu büyük ölçüde TDS’ ye uygundur. Denetçinin bir görüş oluştururken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğunu düzenler. Denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir:

- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya
- Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa (<http://www.kgk.gov.tr> E.T. 12.03.2014).

Sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen bazı aykırılıklar var; ancak temel hatalar, hileler (yanıltıcı açıklama, bilgi ve kayıt gizleme), mevcut değilse; belgesiz kayıt yapılmamışsa sınırlı olumlu görüş verilebilir. Denetçinin, bu hususları ve işletmenin

sürekliliğiyle ilgili sorunları veya önemli bir belirsizliği denetim raporuna ekleyeceği bir paragrafla vurgulaması yeterlidir. Böylece denetçinin raporlama sorumluluğunu yerine getirdiği kabul edilecektir. Denetçinin çekinceleri doğrultusunda olumlu görüş yazısını sınırlandırması, kural olarak, genel kurulun finansal tablolara dayanarak karar almasını engellemeyecektir. Zira sınırlı olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir (6102 TTK mad.403/3).

3.4.6.3.Olumsuz Görüş

Olumsuz görüş yazısı, şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun; kanuna, esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ve TDS' ye uygun bulunmadığının doğrulanmasıdır. Finansal tablolardaki kalemlerle ilgili belirsizlikler, verilerle ilgili eksiklikler veya makul tahmin yapılmasını imkânsız kılan sebeplerin varlığında bağımsız denetçi, olumlu görüş yazısı veremeyecektir. Olumsuz görüş yazısının, yönetim kurulu bakımından doğuracağı sonuçlar, yönetim kurulunun istifasından sorumluluğuna kadar uzanıyordu. Olumsuz görüş yazılan veya verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurul toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Anılan kanun değişikliği ile birlikte genel kurulun, hakkında olumsuz görüş yazılan finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili kararlar almaması ve yönetim kurulunun görevinden, toplantı gününden geçerli olacak şekilde istifa etmesi gereklilikleri terk edilmiştir. Olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Şirket esas sözleşmesinde aksi kararlaştırılmamış olmak şartıyla mevcut yönetim kurulu üyelerinin yeniden seçilebilmeleri mümkündür (6102 TTK mad.403/5). Böylece mevcut yönetim kurulu üyelerinin yeniden seçilmelerine yönelik tereddütler ortadan kaldırılmıştır. Olumsuz görüş yazısının, finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun TDS' ye kanuna ya da esas sözleşmenin finansal

raporlama hakkındaki hükümlerine uygun olmadığı tespitini yansıttığı açıktır. Şu halde genel kurulun TDS' ye, kanuna ya da esas sözleşmenin finansal raporlama hakkındaki hükümlerine aykırı finansal tablolara dayanarak özellikle kar veya zara ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili kararlar alması, mümkün olmamalıdır. Buna rağmen genel kurul, hakkında olumsuz rapor düzenlenmiş finansal tablolara dayanarak kararlar alırsa, söz konusu kararların iptali için pay sahipleri, yönetim kurulu, üyeleri iptal davası açabileceklerdir (6102 TTK mad.445,446). Genel kurul, denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi halinde, söz konusu finansal tabloların sonuçlarına dayanarak hiçbir karar alamaz. Olumsuz görüş yazısı yöneticilerin sorumluluğunun gerekçesi olarak kabul edilebilir. Ancak yönetim kurulu genel kurulun ibra etmeme kararına karşı dava açabilir.

3.4.6.4.Kaçınma

Denetçinin bazı koşullar nedeniyle raporunda görüş bildirmemesi biçimidir. Denetçiyi görüş bildirmekten alıkoyan koşullar aşağıda sıralanmıştır:

- Denetçinin çalışmalarının önemli ölçüde engellenmesi,
- İşletmenin önünde önemli belirsizliklerin bulunması

Denetçiler çeşitli nedenlerle yapmaları gereken çalışmaları yerine getirememektedirler. Bu olay genellikle işletmenin engellemeleri sonucunda gerçekleşmektedir. İşletme denetçinin stok sayımında bulunmasını engelleyebilmekte, önemli hesaplarda doğrulama yapmasını önleyebilmekte, kasayı saydırmamakta, işletmenin önemli bir bölümüne girmesi engellenebilmektedir. Bu sınırlamaların önem derecesine göre karar verilmektedir. Denetçinin gecikme veya elde olmayan nedenlerle işletmenin önemsiz bir deposunun sayımında hazır bulunmamamsı, şartlı görüşü getirir. Ancak sınırlamalar, mali tabloları bir bütün olarak etkiliyorsa, denetçi görüş bildirmekten kaçınmak zorunda kalır. Diğer taraftan işletmenin önünde çeşitli nedenlerle belirsizlikler varsa ve bunlar olumsuz sonuçlandığında işletme bundan zarar göreceksen denetçi için görüş bildirmekten kaçınma yolu açılmaktadır. Belirsizliğin önem derecesine göre ve işletmenin bunları işletme ilgililerinden saklaması durumuna göre denetçi şartlı görüşle, görüş bildirmekten kaçına arasında bir karara varır. Görüş bildirmekten kaçınma şeklinde düzenlenecek bir denetim raporunda, oluşturulacak açıklama paragrafında, olayın nedenleri açıklanır (Bozkurt, 2012, 371-372-373)

3.4.7.Denetçinin Hukuki Sorumluluğu

3.4.7.1.Denetçinin Genel Sorumluluğu

Denetim görev ve yetkisinin ifasının imkânsızlaşması veya gereği gibi ifa edilmemesinin sonucu olarak zarara uğrayan şirket, pay sahipleri veya alacaklılar denetçiden, zararlarının tazmini talep ve dava edebileceklerdir (6102 TTK mad.554). Yapma borcu, borçlu tarafından ifa edilmediği takdirde alacaklı; hem masraflı borçluya ait olmak üzere edimin kendisi veya başkası tarafından ifasını izin verilmesini hem de maruz kaldığı zararların giderimini isteme hakkına sahiptir (6098 TBK mad.113). Buna karşılık yapmama borcuna aykırı davranan borçlu, bu aykırı davranışının doğurduğu zararı gidermekle yükümlüdür. Nihayet alacaklı, borca aykırı durumunu ortadan kaldırılmasını veya bu konuda masrafı borçluya ait olmak üzere kendisinin yetkili kılınmasını isteyebilir. Denetçi güvencesi ilkesine özel bir önem atfetmiş ve denetçinin yönetim kurulu hatta genel kurul kararı ile görevden alınması yolunu kapatmıştır. Denetçi, denetim görevini sicil gazetesine ilanından itibaren üç hafta içinde sıfatı ve denetim görevi ile ilgili “haklı sebeplerin” varlığında sadece mahkeme kararı ile görevden alınabilir (6102 TTK mad.399/4,5). Kanun koyucu önce denetçinin sır saklama yükümlülüğünün sonra da denetim görevinin gereği gibi yerine getirilmemesinden doğacak hukuki sorumluluğu düzenlemiştir. Bağımsız denetçinin faaliyet kapsamı ve bağlı olarak sorumlulukları genişledikçe denetim riskinin ölçülmesi ve en aza indirilmesine olan ilgisi de, doğal olarak gelişmektedir. Yalın bir belirleme ile denetim riski, bağımsız denetçinin denetim raporunda gerçeği yansıtmayan bir denetim görüşü vermesidir. Bu bir anlamda hata ve veya yolsuzluklara dayalı bir görüntünün bağımsız denetçinin yanlılığı sonucu çoğunlukla olumlu görüş ile sunulmasıdır. Birleşik bir kavram olan denetim riskinin, iç kontrol sisteminin varlığına bağlı olan veya olmayan yapısal risk ve kontrol riski ve inceleme etkinliğine dayanan araştırma riski gibi öğeleri değerlendirilerek, sorumluluk alanı noktasında kabul edilebilir denetim riski ölçümlemesine girişilmesi gerekir (Taner, 2012, 2).

3.4.7.2.Denetçinin Sır Saklama Sorumluluğu

Denetçi (bağımsız denetçi, özel denetçi ve yardımcıları), denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Denetim faaliyetleri sırasında öğrendiği sırları izinsiz olarak kullanamaz. Kasten veya ihmal ile bu yükümlülüğe

aykırı hareket eden denetçiler, şirkete karşı verdikleri zarardan müteselsilen sorumludurlar. Sır saklama yükümlülüğünün ihmal ile ihlali sonucunda verilen zarar sebebiyle, denetimin niteliği ve süresine göre, her denetim görevi (özel denetim) veya faaliyet dönemi denetimi için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedebilir. Söz konusu limitler ihmal ile ortaya çıkan zararlarda geçerlidir. Kasıtlı eylemlerle verilen zararların tazmininde sınır yoktur. Tazminat yükümlülüğü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir (6102 TTK mad.402/2,3). Denetçinin sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumluluğuna ilişkin talepler, rapor tarihinden itibaren beş yıl sonra zamanaşımına uğrar. Ancak, aynı zamanda suç oluşturan fiil (TCK), göre daha uzun dava zamanaşımı süresine tabi tutulmuşsa tazminat davasına da ceza davası zamanaşımı süresi uygulanacaktır (6102 TTK mad.404/5). Sır saklama yükümlülüğünün ihlalinden söz edebilmek için sırrın kullanılması şarttır. Denetçinin sorumluluğu açısından kullanma sonucunda bir yarar/menfaat elde edilmiş olması gerekmez (Usluel, 2011, 123-153). Bu açıdan sırrın üçüncü şahıslara veya bir işletmeye ücret karşılığında ya da ücretsiz açıklanması yahut devredilmesi sorumluluk için gereklidir ve yeterlidir. Fakat sırrın denetlenen şirketin izni ile kullanılması sorumluluğu ortadan kaldıracaktır. Sır saklama yükümlülüğünde hukuka aykırılık için iş ve işletme sırlarının, denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş ve herhangi bir kişiye (gerçek kişi veya rakip şartı aranmaksızın tüzel kişi) açıklanmış olması yeterli kabul edilmelidir. Ancak tazminat sorumluluğunun gündeme gelmesi pek tabii, denetlenen şirketin maddi veya manevi zarara uğramasına bağlı olduğundan, öğrenilmiş olmasından başka sırrın, kullanılmış olması şartını aramak gerekir. Bu anlamda denetlenen şirketin sır kapsamında değerlendirilecek gizli bilgilerinin, hukuka aykırı şekilde (izinsiz) üretim veya ticaret alanında ya da reklam olarak kullanılması önem taşımaktadır.

3.4.7.3.Denetçinin Pay Sahiplerine Sorumluluğu

Şirketin uğradığı zararın tazmini isteme hakkını, pay sahiplerine de tanımıştır (6102 TTK mad.555/1). Pay sahipleri denetçinin mahkûm olduğu tazminatın kendilerine değil şirkete ödenmesini isteyebilir. Şirketin maruz kaldığı zararları denetçiden talep yetkisi bakımından şirket ile pay sahipleri eşit değerlendirilmiştir. Bu esasın kabulünde, şirketin dava açma görev ve yetkisini ihmal edebileceği hatta yönetimin dolayısıyla

sorumluların şirketteki hâkimiyeti sebebiyle dava açılmayabileceği endişesi ağırlık kazanmıştır. Tazminatın şirkete ödenmesi zorunluluğunun ve dava masraflarının pay sahiplerinin dava açma hakkını kullanma iradesini olumsuz etkileyebileceği düşüncesiyle, hakkaniyetin gerektirdiği durumlarda mahkemeye dava masraflarını paylaşırma veya tamamen şirkete yükleme yetkisi verilmiştir (6102 TTK mad.555/2). Şirketin iflasında kanun, pay sahiplerinin dolayısıyla gördüğü zararların tazmini bakımından önemli bir imkân kabul etmiştir. Kural olarak şirketin iflasında, denetçilere karşı açılacak tazminat davasında dava ehliyetli iflas idaresine aittir. Ancak iflas idaresi dava açma görevini ihmal etmişse pay sahipleri dava açabilecektir. Tazminat davası açmakta erken davranan pay sahipleri elde edilen hâsıladan öncelikli olarak yararlanacaktır. Bakiye tazminat, sermaye payları ve alacak miktarları oranında diğer davacı pay sahiplerine ve alacaklılara ödenir. Bu ödemelerden arta kalan kısım iflas masasına verilecektir (6102 TTK mad.556/2). Şirket alacaklılarının, kural olarak, dolayısıyla zararları için denetçiye karşı dava açma hakları bulunmamaktadır. Hâlbuki pay sahiplerine dava açma hakkı tanınmasını gerektiren endişeler pekâlâ şirket alacaklıları için de geçerlidir. Fakat alacağı ödendiği sürece alacaklının zarara uğramayacağı düşüncesi ağırlık kazandığı için alacaklılara doğrudan dava açma hakkı verilmemiştir. Alacaklılar dolayısıyla zararları için sadece şirketin iflası ihtimalinde dava açabileceklerdir. Gerçi şirketin iflasında da aktif dava ehliyeti öncelikli olarak iflas idaresine aittir. İflas idaresi dava açma imkanını kullanmakta gecikir veya hareketsiz kalırsa şirket alacaklıları dava açabileceklerdir. Denetim görev ve yetkisinin hiç veya gereği gibi yerine getirilmemiş olmasından kaynaklanan tazminat davasını açmakta önceliğe sahip olan alacaklılar, hükmedilecek tazminattan ilk olarak yararlandırılacak menfaat sahipleridir. Kalan tazminat, dava açan diğer pay sahipleri ve alacaklılar arasında sermaye payları ve alacak miktarları oranında paylaşılacaktır. Bakiye miktar ise iflas masasına devredilecektir (6102 TTK mad.556/2).

3.4.7.4.Denetçilerin İbrası

Aklama, temize çıkarma anlamında kullanılan ibra, yönetim kurulunun bir yıllık işlem ve faaliyetlerinin genel kurula sunulması görüşülmesi neticesinde ortaklar tarafından kabul edilmesiyle gerçekleşmektedir. Genel kurulca seçilen ve yetkilendirilen yönetim kurulu, şirketin nam ve hesabına ana sözleşmede belirtilen amaç ve faaliyetlere

paralel olarak genel kurulca istenen ve belirlenen hedefleri yerine getirmeye yönelik işlemlerde bulunmakta, yıl içinde yapılan harcamalar ve diğer çalışmalar ertesi yıl yapılan olağan genel kurul toplantısında ortakların bilgisine sunulmaktadır. Yönetim kurulunun faaliyetleri ile bilançonun genel kurulda onaylanması yönetimin aklanması anlamına gelmektedir. Yapılan harcamaların ve işlemlerin genel kurulca ibra edilmiş olması aynı zamanda yönetim kurulunun hukuki sorumluluğunu da ortadan kaldırmakta, ibra kararı verilmek suretiyle yönetim kurulunun, ibra edilen dönem için hukuki sorumluluğunu gerektirecek bir durum olmadığı kabul edilmektedir. Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları genel kurulun devredemeyeceği yetkiler arasında sayılmıştır. Denetçilerin genel kurul tarafından ibra edilmiş olması, şirket tarafından denetçiye karşı sorumluluk davası açılmayacağı sonucunu doğuracağı için denetçi lehine de görülebilir. Ancak, şirket karşısında güçlü bir konumda olan bağımsız denetçinin genel kurul tarafından ibra edilmeyerek sorumluluk hükümleriyle karşı karşıya bırakılması, hakkında daha sorumluluk davası açma yoluna gidilmeden denetçinin şirket karşısındaki konumunu zayıflatıcı bir etki yaratabilecek; hatta taraflar arasındaki sözleşme ilişkisinin sonlandırılması için bir araç olarak da kullanabilecektir. Bu durum TTK' nın denetim hükümleri düzenlemesine uygun görünmemektedir (Özkorkut, 2013, 298). Bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararının, kararda aksine açıklık bulunmadığı takdirde, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve denetçilerin ibrası sonucunu doğuracağı, bununla birlikte, bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse onamanın ibra etkisini doğurmayacağı hükmüne yer verilmiştir (6102 TTK mad.424). İbranın kapsadığı maddi olayların da açıklanması gerekmektedir (6102 TTK mad.558). Bu durumda, gündemde yer alan yönetim kurulu üyelerinin ibrası maddesi görüşülürken, ibranın hangi maddi olayları kapsadığı açıklanmalı, konunun müzakeresinden sonra oylama yapılmalıdır. Bu çerçevede, ibranın geçerli olması için; yönetim kurulunun ibrasının genel kurul toplantısında ayrı bir gündem maddesi olması, ibranın kapsadığı maddi olayların detaylı şekilde açıklanması, bilançonun genel kurulca onaylanması, bu kararda aksine bir açıklık bulunmaması, bilançoda tüm hususların tam ve gereği gibi belirtilmiş olması, bilançonun şirketin

gerçek durumunun görülmesine imkân sağlayacak tarzda düzenlenmiş olması şartları aranmalıdır. Genel kurul müzakerelerinde veya genel kurula sunulan bilançoda açıklanan maddi olaylar dışındaki olaylar nedeniyle, daha sonra yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun söz konusu olması durumunda, şirket tarafından yönetim kurulu üye/üyeleri hakkında zarar ziyan davası açılmasını engelleyen bir hüküm eski TTK’ da bulunmamaktadır. Ayrıca ibra kararı alınmamışsa aynı durum yeni TTK’ da da geçerlidir. Diğer taraftan, şirketin yönetim kurulu üyeleri ile yönetimde görevli imza yetkisini haiz kişilerin, yönetim kurulu üyelerinin ibra edilmelerine ilişkin kararlarda kendilerine ait paylardan doğan oy haklarını kullanmaları mümkün değildir. Yeni TTK uyarınca, genel kurul toplantısında haklarında ibra kararı alınan yönetim kurulu üyeleri ile ilgili ibranın, daha sonra yapılacak herhangi bir genel kurulda yeniden görüşülerek kaldırılması engellenmiştir. Getirilen bu yenilik, yönetim kurulu üyeleri açısından bir güvence niteliğindedir. Bununla birlikte, 445.madde hükmünün saklı olduğu belirtilmek suretiyle, 446’ncı maddede belirtilen kişilerin, kanun veya esas sözleşme hükümlerine ve özellikle dürüstlük kuralına aykırı olan genel kurul kararları aleyhine, karar tarihinden itibaren üç ay içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde iptal davası açabilecekleri düzenlenmiştir. Sözü edilen maddede dava açmaya yetkililer; toplantıda hazır bulunup da karara olumsuz oy veren ve bu muhalefeti tutanağa geçiren, toplantıda hazır bulunsun veya bulunmasın, olumsuz oy kullanmış olsun ya da olmasın; çağrının usulüne göre yapılmadığını, gündemin gereği gibi ilan edilmediğini, genel kurula katılma yetkisi bulunmayan kişilerin veya temsilcilerinin toplantıya katılıp oy kullandıklarını, genel kurula katılmasına ve oy kullanmasına haksız olarak izin verilmediğini ve yukarıda sayılan aykırılıkların genel kurul kararının alınmasında etkili olduğunu ileri süren pay sahipleri, yönetim kurulu ile kararların yerine getirilmesi, kişisel sorumluluğuna sebep olacaksa yönetim kurulu üyelerinden her biri şeklinde sayılmaktadır. Diğer yandan, şirket genel kurulunun, yönetim kurulu üyeleri hakkında aldığı ibraya ilişkin kararın, pay sahiplerinin dava haklarına etkilerine bakıldığında, ikili bir ayrıma gidildiği görülmektedir. İbra kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddi olaylara ilişkin olarak, şirketin, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan pay sahiplerinin dava hakkını kaldırmaktadır. Buna göre, genel kurul toplantısına katılarak ibra lehinde oy kullanan pay sahipleri ile yönetim kurulu üyeleri hakkında ibra kararı alındığından haberdar

olarak hisse sahibi olan pay sahiplerinin dava açma hakları ortadan kalkmaktadır. Genel kurulda ibra aleyhinde oy kullanan diğer pay sahiplerinin dava hakları ise, ibra tarihinden itibaren altı ay olarak belirlenmiş olup bu sürenin geçmesiyle dava hakkının düşeceği öngörülmüştür. İbra ile ilgili kısımda kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin ve denetçilerin, şirketin kuruluşundan ve sermaye artırımından doğan sorumluluklarının, şirketin tescili tarihinden itibaren dört yıl geçmedikçe sulh ve ibra yoluyla kaldırılamayacağı düzenlenmiştir (Çelik, 2007, 73). Belirtilen sürenin geçmesinden sonra sulh ve ibra ise ancak genel kurulun bu konuya ilişkin açık onayıyla geçerlilik kazanacaktır. Kanunda azlık hakkı kapsamında yapılan düzenleme uyarınca, esas sermayenin onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden pay sahiplerinin genel kurulda sulh ve ibranın onaylanmasına karşı olması durumunda, sulh ve ibranın genel kurul tarafından onaylanması gerçekleşmeyecektir. Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin ibralarına ilişkin esaslı değişiklikler getirilmemiş olmakla birlikte, özellikle yöneticilerin ibrasının gündeme alınması, ibraya konu maddi olayların genel kurula açıklanması ve ibra edilmeyen yöneticiler hakkında dava açılmasına dair konularda dikkatli hareket edilmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, anonim şirketlerin genel kurul toplantılarına hazırlık sürecinde ibra ile ilgili hususlara yetkililerce ayrı bir önem verilmeli, bu bağlamda, şirket bilançosunun genel kabul görmüş muhasebe ilke ve esaslarına uygun şekilde ve ayrıntılı olarak düzenlenmesinde çok daha titiz davranılmalıdır (<http://www.vergimevzuati.org> E.T. 14.03.2014).

BÖLÜM 4.SONUÇ ve ÖNERİLER

Denetimin tarihi gelişimi ve bugünkü ekonomik sistemdeki yeri incelendiğinde ülkelerin ekonomik fonksiyonlarının içinde çok önemli bir değişken olduğu tespit edilebilir. Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara sunmak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir. Bağımsız denetimde, kendi adına veya bir denetim firmasına bağlı olarak çalışan bağımsız denetçi veya denetçiler, işletmelerin finansal tablo denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerini yaparlar.

Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir. Mali konularla alınan kararların güvenilir olmayan bilgilere dayanması riskinin geri dönülemez büyük zararlar doğurması olasılığı, denetim mesleğinin ve denetim ilke ve kurallarının yoğun olarak mali işlemlere yoğunlaşmasına neden olmuştur. Denetçiler açıklayacakları görüşün önemini bilerek, toplumsal sorumluluk bilincinde, ilgili karar alıcılara bu makul güvenceyi sağlayacak şekilde, tarafsız, bağımsız, doğru ve dürüst davranarak ve denetim standart ve kurallarını tam uygulayarak denetimi tamamlamalıdır. İşletme yöneticileri de etkili bir yönetim sergileyebilmek için belirli ilke ve kurallara uygun hareket etmeli ve faaliyetlerini bu kurallar çerçevesinde sürdürmelidir.

Geçmişte yaşanan şirket skandalları göstermiştir ki, finansal güçlük çeken ve karlılıkları büyük ölçüde azalan hatta zararlarla baş edemeyen bazı işletme yöneticileri şirketlerin zararlarını ve borç yüklerini gizlemek amacıyla birtakım yaratıcı fikirler bulmaya çalışmıştır. Yaratıcı muhasebe olarak adlandırılan bu uygulamalar işletmelerin gerçek finansal durumlarını görmede bir engel olarak karşımıza çıkmış, dolayısıyla karar alıcılar yanlış bilgilendirilmiş ve yönlendirilmiştir. Dünyada yaşanan şirket skandallarının çıkış noktası finansal tablolardaki bilgilerin, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını engelleyen yaratıcı muhasebe uygulamalarıdır.

Ülke ekonomileri ve sermaye piyasaları açısından zaten önemli bir yere sahip olan bağımsız denetimin, bu krizler sonrasında çok daha önemli bir pozisyona sahip olduğu acı tecrübelerle anlaşılmıştır. Tüm dünya kamuoyunun gündemine gelen bu gelişmeler, konuyla ilgili otoriteleri harekete geçirmiş ve vakit kaybetmeden çözüm yollarına itmiştir. Ülkemiz AB üyelik süreciyle birlikte bu kapsamlı çalışmalara katılmış ve SPK

kapsamında şirketler için ilk uygulamalar başlatılmıştır. Yeni TTK yayımlanmış ancak eleştiri ve tartışmalar bitmemiştir.

Yeni kanunla birlikte denetim kapsamına alınan işletmelerin bu yükü kaldıramayacağı, büyük maddi sıkıntı ve zararlara uğrayacağı düşüncesi hâkim olmuştur. Bununla birlikte muhasebe standartlarının uygulanması, işlem denetçiliği, internet sitesi kurma zorunluluğu, şirket ortaklarının işletmeye borçlanmaları ve ortakların diğer sorumlulukları gibi daha birçok maddenin ülke işletmeleri için oldukça ağır sorumluluklar olduğu ve bir anda bu geçişin yapılamayacağı savunulmuştur. Neticede kanun daha yürürlüğe girmeden, 6335 sayılı Kanun ile onlarca maddesi değişikliğe uğramış, kanun yürürlüğe girdikten sonra da 6353 ve 6455 sayılı Kanunlar ile denetim ve denetçilerle ilgili bir takım değişikliklere gidilmiştir. Yeni TTK Uygulamada çözümsüz kalan hukuki sorunlara çözüm getirmek, çağdaşlaşmayı ve evrenselleşmeyi sağlamak, modern hukuki kurumların altyapısını oluşturmak, ticaret hukuku sistemini AB Hukuku'na uyumlu hale getirmek, ticaret ve ekonomi hukukunun temel prensiplerini düzenlemek açısından geç kalınmış ancak oldukça olumlu bir gelişme olduğu söylenebilir.

Muhasebe standartları daha çok orta ve büyük ölçekli işletmeleri ilgilendiren ve faydası maliyetinden fazla olacak işletmeler için uygun olabilir. Böyle işletmeler açısından uluslararası piyasalarda rekabet gücünü arttırması ve yabancı yatırımcıların Türk işletmelerinin finansal tablolarına bakış açılarını etkilemesi açısından önemli bir gelişme olduğu söylenebilir. Yeni kanuna göre, şirket bağımsız denetçisinin, sınırlı olumlu görüş vermesi ya da görüşten kaçınması durumunda veya yönetsel uygulamalar nedeniyle, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine mahkeme tarafından şirketi incelemek üzere özel denetçi atanabilecektir. Bu düzenleme ortakların ve hisse sahiplerinin haklarının korunması bakımından olumlu bir gelişmedir. Bu uygulamayla yönetsel ve denetimsel çekincelerle şirketlere yatırımdan uzak kalınmasının önüne geçilebilir.

Bağımsız denetim, şirketlerde kurumsallaşmanın ve sürdürülebilirliğin sağlanması, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından, ülkemiz ekonomik hayatını yakından ilgilendirmekte, devrim niteliği taşımakta ve belki de en gerekli düzenlemelerinden biri olduğu söylenebilir. Ülkemizin hedeflediği

ekonomik kalkınmanın yükünü hiç kuşkusuz en çok işletmelerimiz üstlenecektir. Bunun sağlanması için güvenilir bir para ve sermaye piyasasına ihtiyaç vardır. Bu güven de sistemin denetimiyle sağlanabilir. Bu açıdan bağımsız denetim yeni TTK'nin en gerekli ve olumlu yenilikleri arasında sayılabilir.

Sonuç olarak, yeni TTK'nin muhasebe ve özellikle denetime getirdiği yeniliklerin küçümsenmeyecek nitelikte olduğunu, çeşitli kısıtlamalarla kapsamı daraltılsa da vazgeçilmez bir unsur olduğu söylenebilir. Kanun hükümleri uygulanmaya başladıkça birçok yetersiz ve eksik kalmış yönleri ortaya çıkacaktır. Beklentimiz yaşanan tecrübelerle hissedilen bu eksikliklerin en kısa sürede giderilmesi ve bağımsız denetimin amacından uzaklaşmadan kapsamının genişletilerek geliştirilmesidir. Öte yandan hazırlanmakta olan bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin yönetmelikte yeni denetim standartları ve ilkeleri getirilmek yerine SBDS 2400 tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi esas alınmalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Bahtiyar, Mehmet (2012). **Ortaklar Hukuku**. 7.bs. İstanbul:Beta Basım Yayım.
- Bozkurt, Nejat (2012).**Muhasebe Denetimi**. 6.bs. İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Candan, Ekrem (2007).**Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, 1.bs. Ankara: Ümit Ofset.
- Çağlar, Hayrettin (2010). **Anonim Şirketlerde Şartlı Sermaye**. 1.bs. Ankara:Turhan Kitabevi.
- Çelik, Aytekin (2005). **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**. 1.bs. Ankara:Seçkin Yayıncılık.
- Çelik, Aydın (2007). **Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrası**. 1.bs. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ercan, Tayfun (2012). **Yeni Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri**. 2.bs. Ankara:Adalet Yayınevi.
- Moroğlu, Erdoğan ve Abuzer, Kendigelen (2001). **Notlu-İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu ve ilgili Mevzuat**. 3.bs. İstanbul:Beta Basım Yayım.
- Güredin, Ersin (1997). **Denetim**. 10.bs. İstanbul:Beta Basım Yayım.
- Güredin, Ersin (2010). **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. 13.bs. İstanbul:Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, Vasfi (2011). **Muhasebe Denetimi**. 3.bs. Kocaeli:Umuttepe Yayınları.
- Köksal, Aytaç (2008). **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**. 1.bs. İstanbul:Beta Yayınevi.
- Moroğlu, Erdoğan (2003). **Anonim Ortaklıklarda Esas Sermaye Artırımı**. 2.bs. İstanbul:Vedat Yayıncılık.
- Önder, M. Fahrettin (2008).**Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**. 1.bs. İstanbul:Asil Yayıncılık
- Örnek, Nurten (2013).**TTK'ya Göre Anonim ve Limited Şirketler Rehberi**. 1.bs. Ankara:Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık.

- Özkorkut, Korkut (2013). **6102 Sayılı TTK Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**. 1.bs. Ankara:T.İş Bankası A.Ş. Vakfı Yayınları.
- Pehlivanlı, Davut (2011). **Modern İç Denetim**. 1.bs. İstanbul:Beta Basım Yayım.
- Saraç, Tahir (2009). **Anonim Şirketlerde Şarta Bağlı Sermaye Artırımı**. 1.bs. Ankara:Asil Yayın.
- Tekinalp, Ünal (2011). **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları**. 1.bs. İstanbul:Vedat Kitapçılık.
- Topçuoğlu, Metin (2012). **TTK Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu**. 2.bs. Ankara:Seçkin Yayıncılık.
- Ulusoy, Yasin (2006). **Bağımsız Dış Denetim**. 1.bs. İstanbul:Seçkin Yayıncılık.

KANUN, TEBLİĞ VE ÖZELGELER

- T.C. Yasalar (04.01.2011). **6098 Sayılı Borçlar Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (27836 sayılı)
- T.C. Yasalar (14.02.2011). **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı)
- T.C. Yasalar (30.06.2012). **6335 Sayılı TTK ile TTK Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik**. Ankara: Resmi Gazete (28339 sayılı)
- T.C. Yasalar (02.11.2011). **660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname**. Ankara: Resmi Gazete (28103 sayılı)
- T.C. Yasalar (09.07.1957). **6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı)
- T.C. Yasalar (08.12.2001). **8049 Sayılı Medeni Kanun**. Ankara: Resmi Gazete (24607 sayılı)
- T.C. Yasalar (15.11.2012). **Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğ**. Ankara: Resmi Gazete (28468 sayılı)
- T.C. Yasalar (30.12.2006). **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (26392 sayılı)

T.C. Yasalar (27.12.1998). **4369 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (23566 sayılı)

SÜRELİ YAYINLAR

Akkale, Rüveyda Gülmisal (2013) “Kayıtlı Sermaye Yapısı Hakkında Genel Bilgi ve 6102 TTK Göre Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerde Kayıtlı Sermayenin Artırım Usulü” **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Sayı:17.

Altaş, Soner (2012) “Yeni TTK Ticari Defterlerin Tutulması Saklanması ve Tasdiki” **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**. Mart-Nisan 2012.

Azaltun, Murat, Mert, Hüseyin ve Taştan, Hakan (2012) “Türk Ticaret Kanunu’ nun Tartışılan Boyutları Üzerine Bir Araştırma”, **II.Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu**, Trabzon, 16-17 Haziran 2012.

Baştuğ, İrfan (1974) “Şirketler Hukukunun Temel İlkeleri” **İzmir E.Ü.İ.T.B.F. Yayınları**. Mayıs 1974.

Bezirci, Muhammet ve Karasioğlu Fehmi (2009) “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi” **I.Uluslararası Denetim Standartları Konferansı Konya 2009**

Cankar, İsa (2006) “Denetimin Yeni Paradigması Sürekli Denetim” **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 61.

Erciyes, Mehmet ve Tanç, Ahmet ve Uzay Şaban (2008) “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe” **12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi İstanbul**

Güredin, Ersin (1997). “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler” **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu İstanbul İSMMMOMO**

Güven, Şirin (2011) “6102 Sayılı TTK Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukunda Özel Denetim” **Çankaya Üniversitesi**. Sayı:2.

Karayalçın, Yaşar (1975) “Para Değerinde Değişmeler-Yabancı Sermaye ve Anonim Şirketlerde Aynı Pay” **Ankara Hukuk Fakültesi**. Eylül 1975.

- Özkorkut, Korkut (2012) “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunundan Sonra Anonim Şirketlerde Denetim Organının Akıbeti” **Vergi Sorunları Dergisi**. Aralık 2012.
- Moray, Serbay (2013) “Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler ve 6455 sayılı Kanun ile Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler” **Mali Çözüm Dergisi**. Mayıs-Haziran 2013.
- Selçik, Muhlis (2005). “Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, 7. **Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. İstanbul İSMMMO
- Selimoğlu, Kardeş Seval (2005) “Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması Sistemleriyle Bütünleştirilmesi” **Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. Antalya.
- Soykan, İsmail Cem (2010) “Türk Ticaret Kanununda ve Türk Ticaret Kanunu Tasarsında Anonim Şirketin Yönetimi ve Temsili” **Legal Hukuk Dergisi**. Sayı:91.
- Taner, Berna ve Önçü, Semra ve Karasioğlu, Fehmi ve Aracı, Hakan (2012) “Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları” **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. İstanbul.
- Usluel, Aslı Elif (2011) “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Ortaklıklarının Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmesinde İşlem Denetçisi ve Hukukî Sorumluluğu” **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**. Sayı:2.
- Yıldırım, Murat (2005). “Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı. 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum” **E-Yaklaşım**
- Zeki, Doğan ve Hantunoğlu, Zeynep (1996) “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi” **Yaklaşım Dergisi**. Eylül 1996.

İNTERNET KAYNAKLARI

- Alo Maliye. “Anonim Şirket Unvanı Nasıl Olmalıdır”. [15.02.2014, http://www.alomaliye.com/anonim_unvan.htm]

- Deloitte. “Yeni TTK ve Bağımsız Denetim”. [07.03.2014,
[http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttk_yenittkvebagimsizdenetim_100511.pdf.](http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttk_yenittkvebagimsizdenetim_100511.pdf)]
- Gelir İdaresi Başkanlığı. “Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi”.
[18.02.2014,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_ticarikazanc.pdf
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. “Denetim Türleri”. [22.02.2012,
[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf.](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf)]
- İstanbul Ticaret Odası. "Tescil İlan ve Kuruluş". [15.02.2014,
<http://www.ito.org.tr/wps/portal/tescil-ilan-kurulus>]
- İstanbul Ticaret Odası. “Geleceğin Şirket Tipleri”. [26.03.2014,
<http://www.ito.org.tr/itoyayin/0014970.pdf>]
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. “Yeni TTK’ da Ticari İşletmeler İçin Yapılan Düzenlemeler İle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun İşlevi Hakkında Genel Bilgiler”. [26.03.2014,
http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/201204-yeni-turk-ticaret-kanununda-ticari-isletmeler-icin-yapilan-duzenlemeler-ile-kamu-gozetimi-muhasebe-ve-denetim-standartlari-kurumunun-islevi-hakkinda-genel-bilgiler.pdf]
- Kamu Gözetim Kurumu. “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”.
[08.03.2014, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf.](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf)]
- Kamu Gözetim Kurumu. “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”. [05.03.2014,
[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_210.pdf.](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_210.pdf)]
- Kamu Gözetim Kurumu. “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”.
[05.03.2014, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_700.pdf.](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_700.pdf)]
- Kamu Gözetim Kurumu. “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”. [12.03.2014,
[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705.pdf.](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705.pdf)]

- Kamu Gözetim Kurumu. “Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”. [05.03.2014, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS-720-A.pdf>.]
- Muhasebe Türk. “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma”. [10.04.2014, <http://www.muhasibeturk.org/component/content/article/595mevzuat/50875-finansal-tablolara-ilis-gorus-olusturma-.html?tmpl=component>]
- Öncü, Ekrem. “Anonim Şirketlerin Esas Sözleşmeleri Neleri İçermelidir”. [15.02.2014, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/023/>]
- Özülkü Ortak Avukatlık Bürosu. “ TTK Uyarınca Anonim Şirketlerde Denetim”. [26.02.2014, <http://www.ozulku.com/documents.aspx>]
- Reyna, Yuda ve Anjel Süzet. “Yeni TTK ile Anonim ve Limited Şirketlerle ilgili Ön Bilgiler”. [17.02.2014, http://www.istanbulbarosu.org.tr/makaleler/ttk_anonim_sirketler.pdf.]
- Sermaye Piyasası Kurulu. “Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları”. [03.03.2014, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>]
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. “6762 Sayılı TTK Türk Hukundaki Yeri ve Değeri”. [26.03.2014, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>]
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. “Ticari İşletmenin Devrinin Tescil ve İlanı”. [15.02.2014, http://www.tobb.org.tr/Documents/ttk/ttk_tescil_ilan_maddeler.pdf.]
- Vergi Mevzuatı. “Yeni TTK Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun İbrası”. [14.03.2014, <http://www.vergimevzuati.org/yeni-ttkya-gore-anonim-sirketlerde-yonetim-kurulunun-ibrasi-2/>]

