

ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM

ECECAN ÇORBACIOĞLU

HAZİRAN 2015

Tez Başlığı: Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim

Tezi Hazırlayan: Ececan ÇORBACIOĞLU

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı:



Prof. Dr. Mehmet YAZICI

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü


Bu tezin yüksek lisans derecesi elde etmek için gerekli koşulları sağladığımı onaylarım.



Prof. Dr. Mehmet TURHAN

Özel Hukuk Anabilim Dalı Başkan Vekili

Bu tez, tarafımdan incelenmiş olup Yüksek Lisans Tezi olarak uygun bulunmuştur.

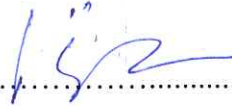


Yard. Doç. Dr. Şirin GÜVEN

Tez Danışmanı

Tez sınav Tarihi: 16/06/2015

Tez Jüri Üyeleri:

Prof. Dr. Fırat ÖZTAN (ÇankayaÜniv.).....

Doç. Dr. İsmet SAYHAN (Ufuk Üniv.).....

Yard. Doç. Dr. Şirin GÜVEN (Çankaya Üniv.).....

ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları bilimsel etik kurallarını gözeterek ifade ettiğimi ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.

Adı Soyadı : Ececan ÇORBACIOĞLU

Tarih : 16.06.2015

İmza : 

ÖZET

ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM

Çorbacıoğlu, ECECAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Yard. Doç. Dr. Şirin GÜVEN

Haziran 2015, 118 sayfa

Sermaye şirketlerinin denetlenmesi hususunda 6762 Sayılı TTK' nun oluşturduğu denetim sistemi yerine, 6102 sayılı TTK "bağımsız denetim" kurumunu getirmiştir. Geliştirilen yeni sistemle birlikte, sermaye şirketleri, şirketle hiçbir organik bağı bulunmayan bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenecektir. 6102 sayılı Kanunun yaslaşma sürecinde, vergi odaklı denetim anlayışının tamamen terk edilmesi hedeflenmiştir. Fakat 6102 sayılı TTK' da 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin ardından, vergi odaklı denetim anlayışına bir ölçüde dönüş yapılmıştır. Bu çalışmanın amacı, 6102 sayılı TTK ile değişen sistem ve beraberinde süregelen değişiklikler neticesinde oluşan bağımsız denetim sistemini incelemektir. Tez kapsamında, ilk bölümde, Türk hukukundaki düzenlemelerde bağımsız denetim, denetimin çeşitleri, ETK zamanında denetimin işleyişi incelenmiştir. İkinci bölümde, 6102 sayılı TTK ile oluşan yeni bağımsız denetim sistemi ve 6102 sayılı TTK 'nın şirketlerin bağımsız denetime tabi olmaları bakımından getirmiş oldukları ölçeklendirme prensiplerine yer verilmiştir. Son bölümde ise, 6102 sayılı TTK'ya göre bağımsız denetimin işleyişi, KAMUDESK tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetim, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetim, bağımsız denetimin unsurları ve bağımsız denetim neticesinde yapılacak işlemlere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Bağımsız Denetim Kuruluşu, Bağımsız Denetim Raporu, Görüş Yazısı.

ABSTRACT

Independent Audit In Corporations

Çorbacioğlu, ECECAN

The Institute Of Social Sciences, Department of Private Law

Thesis Supervisor: Assist. Prof. Dr. Şirin Güven

June 2015, 118 Page

Turkish Commercial Code (Code Number: 6102) brought the “independent audit” institution instead of the control system of The Old Turkish Commercial Code (Code Number: 6762) for the control of the capital corporations. With this new growing system, capital corporations will be controlled by independent auditors or independent auditor establishments who have no organic connections with the corporation. It is completely aimed to leave the respectivity of tax-driven control in the enactment process of the Turkish Commercial Code (Code Number: 6102). However after the amendment of Turkish Commercial Code (this amendment's Code Number is 6335) respectivity of tax-driven control is turned back at same point. The aim of this thesis is to research the changed system in TCC (Code Number: 6102) and the independent audit system that have been arise with the amendments of the Turkish Commercial Code. In the first part of the thesis, the independent audit system in Turkish law, the types of control, the procedure of the control at the session of Old Turkish Commercial Code (Code Number: 6762) are reviewed. In the second part, the working of the independent control system in the respect of the Turkish Commercial Code, and the principle of Turkish Commercial Code about scalingt are taking part. In the final part of this thesis, the independent audit that will be done by KAMUDESK, the independent audit that will be done by Ministry of Customs and Trade, the element of the independent audit and the procedure that will be done as a result of the control are examined.

Key Words:Independent Audit, Independent Auditor, Turkish Commercial Code, Independent Auditing Contract, Independent Auditing Firm, Independent Audit Report, Letter Of Opinion.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1
KISALTMALAR.....	x
BÖLÜM I: DENETİM KAVRAMI DENETİM TÜRLERİ VE ETK DÖNEMİNDE DENETİM.....	3
I.Muhasebe Alanı Bakımından Denetim Kavramı, Denetimin Çeşitleri ve Bağımsız Denetim.....	3
1.1.Konu ve Amaçlarına Bakımından Denetim.....	4
1.1.1.Finansal Tabloların Denetimi.....	4
1.1.2.Uygunluk Denetimi.....	5
1.1.3.Faaliyet Denetimi.....	5
1.1.5.İşlem Denetimi.....	6
1.2.Gerçekleştirilenler Bakımından Denetim Türleri.....	7
1.2.1.İç Denetim.....	7
1.2.2.Dış Denetim ve Kamu Denetimi.....	11
1.3.Yapılma Zamanı Bakımından Denetim.....	12
1.4.Yapılış Şekillerine Göre Denetim.....	13
2.ETK Zamanında Denetimin İşleyişi.....	13
BÖLÜM II: BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ: TTK VE İLGİLİ MEVZUATA GENEL BAKIŞ.....	14
1.6102 Sayılı TTK ile Oluşturulan Bağımsız Denetim Sistemi.....	14
1.1. Genel Olarak TTK'nun Bağımsız Denetim Düzenlemesi.....	15
1.2.6102 Sayılı TTK'nun 6335 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Bağımsız Denetim Düzenlemesi Yöntemi.....	15
1.3. Bağımsız Denetimin Getiriliş Amacı ve Bağımsız Denetim Getirildikten Sonra Değişen Sistem.....	17
1.4.Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama Düzenlemesi ve Bağımsız Denetim İlişkisi.....	17
1.4.1. Uluslararası Muhasebe Standartları.....	17
1.4.2. TTK'da Muhasebe Standartlarının Konumu.....	18
1.4.3. TTK'da Yer Alan Finansal Raporlama Düzenlemesi.....	20
1.5. TTK'nun Denetim Standartlarının Belirlenmesi Bakımından Benimsemiş Olduğu Esaslar.....	21

1.5.2.6335 Sayılı TTK'nın Bağımsız Denetimi Düzenleyen Hükümlerinde ve Özellikle TTK madde 397'de yapılan Değişiklikler.....	27
1.5.3. 6455 Sayılı Kanunun TTK madde 397'de Yaptığı Değişiklikler	28
1.6. 660 sayılı KHK'nın Bağımsız Denetim Açısından Getirmiş Olduğu Esaslar.....	29
1.7. 660 Sayılı KHK ve 6102 sayılı TTK Haricindeki Düzenlemeler Bakımından Bağımsız Denetim.....	30
2. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	32
2.1. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesi Adına Getirilen Düzenlemeler.....	33
2.1.1. TTK Madde 397/4 Hükümü Neticesinde Getirilen Düzenleme.....	32
2.1.1.1. TTK'nın KOBİ Ölçeği Düzenlemesi	33
2.1.1.2. Yabancı Şirketlerin Bağımsız Denetimi.....	34
3. 23 Ocak 2013 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ve Bu Kararda Yapılan 14 "Mart 2014 Tarihli Değişiklik	35
4. KAMUDESİK'in 28 Şubat 2013 Tarihli Kurul Kararı ve Bu Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul Ve Esaslar.....	43
5. 6455 Sayılı Kanuna İle Bağımsız Denetim Kapsamına Alınan Şirketler	47
BÖLÜM III: 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM .	49
1. 6335 Sayılı Kanun Değişikliği ve 6455 Sayılı Kanun Sonrasında TTK'nun Genel Yapısı.....	49
2. TTK m. 397/4 Bakımından KAMUDESİK Gözetimindeki Denetim	50
2.1. Denetimin Nitelikleri.....	50
2.1.1. Bağımsız Denetimin Niteliği	50
2.1.2. Bağımsız Denetim Üzerinde Yer Alan Kamu Gözetimi Sistemi	51
2.2. Denetimin Esasları.....	52
2.2.1. KAMUDESİK Bağımsız Denetim Yönetmeliği Düzenlemesi	52
2.2.2. Bağımsız Denetimin Unsurları.....	52
2.2.2.1. Bağımsız Denetimin Konusu	52
2.2.2.3. Bağımsız Denetimin Kıstası.....	55
2.2.2.4. Bağımsız Denetimde Sunulacak Kanıtlar	56
2.2.2.5. Bağımsız Denetim Neticesinde Düzenlenecek Rapor.....	57
2.2.3. 6102 Sayılı TTK Bakımından Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı. 58	
2.2.3.1. Finansal Tabloların Denetimi.....	59
2.2.3.2. Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi.....	60
A. Envanter ve Muhasebenin Denetimi	60
B. İç Denetimin Denetimi	60

C. Riskin Erken Teşhisi Denetimi.....	61
2.2.3.4.Bağımsız Denetime Dair TTK’da Yer Alan Temel İlkeler.....	61
2.2.3.5.Denetçi.....	62
A. Denetçi Kimdir?.....	62
a. TTK madde 400/I Hükmü:.....	62
b. 660 Sayılı KHK’ da Yer Alan Düzenlemeler:.....	63
c. Bağımsız Denetim Yönetmeliği.....	63
aa. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi.....	64
bb. Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi:.....	65
B. Bağımsız Denetçilerin Benzer Kurumlardan Farkı.....	65
a. Bağımsız Denetçi / Özel Denetçi Farkı.....	65
b. Bağımsız Denetçi / Bilirkişi Farkı.....	67
C. Denetçinin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Denetçinin Rotasyonu.....	68
a. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Arasındaki İlişki.....	68
b. Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar.....	69
c. Denetçinin Denetim Haricinde Hizmet Veremeyecek Olması:.....	71
d. Denetçinin Sürekli Olarak Aynı Ortaklığı Denetleyecek Olması (Rotasyon):.....	71
e. Denetçinin Şirketin Organı Konumunda Olup Olmadığı Tartışması:.....	74
D. Denetçinin Seçimi ve Atanması.....	75
a. Denetçinin Her Hesap Dönemi İçin Seçilmesi.....	75
b. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi:.....	75
c. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması:.....	75
d. Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi:.....	76
E.Denetim Sözleşmesi.....	77
F. Denetçinin Görevinden Ayrılması ya da Alınması.....	78
a. Denetçinin Denetim Sözleşmesini Feshetmesi.....	78
b. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Görevden Alınması.....	79
c. Denetçinin Görevden Alma ve Yeni Denetçi Atanma Davası İle Görevden Alınması.....	80
2.3. Yönetim Kurulu Bakımından Finansal Tabloları İbraz Yükümlülüğü ve Denetçinin Bilgi Alma Hakkı.....	81
2.4.1. Denetçinin Yükümlülükleri.....	82
2.4.2. Denetim Raporu ve Görüş Yazıları.....	82
2.5.1.Denetçinin TTK Bakımından Hukuki Sorumluluğu.....	83

2.5.3.Denetçilerin İbrası.....	85
3. Denetimin Aşamaları	85
3.1. Müşteri Bakımından.....	85
3.1.1. Denetlenecek Şirketin Saptanması.....	85
3.1.2.Söz Konusu Şirket Hakkında Bilgi Edinme.....	86
3.2.Denetim Faaliyeti Bakımından.....	88
3.2.1.Denetim Faaliyetini Kısımlara Ayırma	87
3.2.2.Denetim Faaliyetinin Maksadının Saptanması.....	88
3.3.Denetimin Programlanması.....	89
3.4.Denetimde Zaman Unsurunun Planlanması.....	91
4.Denetim Kanıtları, Denetim Teknikleri ve Denetim Çalışma Kağıtları.....	91
4.1.Denetim Kanıtları.....	92
4.2.Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması.....	93
4.2.1.Muhasebe Kayıt Ortamlardan Elde Edilen Denetim Kanıtları.....	92
4.2.2.Destekleyici Nitelikte Kanıtlar.....	94
4.3.Denetim Teknikleri.....	94
4.4.Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği Sorunu.....	95
4.5.Çalışma Kağıtları.....	96
4.5.1.Çalışma Kağıdı Ne Demektir?	96
5.TTK m. 397/5 Hükmü Kapsamında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gözetiminde Gerçekleştirilecek Denetim.....	100
5.2. GTB Denetimi ile KAMUDESİK Denetiminin Ortak Özellikleri.....	100
5.3.Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Denetiminin Niteliği.....	101
5.4.Gümrük ve Ticaret Bakanlığın Yönetmelik Düzenlemesi.....	101
6.Denetimin Sonucu.....	101
6.1.Denetim Raporu ve Görüş Yazıları.....	102
6.2.Görüş Yazılarının Çeşitleri Açısından Değerlendirilmesi.....	103
7.Bağımsız Denetim Faaliyetinin Bir Üst Kurulca Denetlenip Denetlenemeyeceği ...	107
SONUÇ.....	110
EK 1: SINIRLI DENETİM ÖRNEĞİ	112
EK 2: OLUMSUZ GÖRÜŞ VEREN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ	113
EK 3:ŞARTLI GÖRÜŞ İÇEREN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ	114
KAYNAKÇA.....	116

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Batider	: Banka Ve Ticaret Hukuku Dergisi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
C	: Cilt
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
ETK	: Eski Türk Ticaret Kanunu.
GTB	: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
IAS	: International Accounting Standarts
IASB	: Internatioanal Federation of Accountants
IASB	: International Accounting Standarts Board
IASC	: International Accounting Standarts Comittee
IASCF Foundation	: Internatioanal Accounting Standards Committee
IFRS	: International Financial Reporting Standarts
KAMUDESK Kurumu	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SOX	: Sarbanes- Oxley Act.
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TL	: Türk Lirası
TM TFRS	: Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standardı/ Standartları
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TOOB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB Yeminli Mali	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslar Arası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslar Arası Muhasebe Standartları Kurumu.
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YK	: Yönetim Kurulu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Anonim şirketlerin denetimi bakımından ETK zamanında var olan sistem, 6102 Sayılı TTK¹ ile tamamen terk edilmiştir ve artık şirketlerde bir denetleme organı bulunmayacaktır. 6102 sayılı Kanun'un denetim bakımından yaptığı değişiklikler ile amaçladığı, şirketin denetim organını ortadan kaldırarak, şirketin bağımsız, tarafsız ve profesyonel bir yöntem ile denetlenmesini sağlamaktır. Düşünüldüğünde, iç denetimin, bu fonksiyonu yeteri kadar sağlayamadığı fark edilmektedir. Şöyle ki, şirketin denetlenmesi, şirkete yatırım yapacak üçüncü şahısları, şirketle ilişkisi olan diğer şirketleri, kısacası tüm piyasayı ilgilendiren oldukça önemli bir organizasyondur. Böylesine büyük öneme sahip bir faaliyetin, şirket içinden yapılacak olması, şirket hakkındaki bilgilerin tamamının ilgililere yansıtılmaması, daha önemlisi bu konudaki şeffaflığın tam anlamıyla sağlanamayacak olmasına sebep olacaktır. İç denetimi yapacak kuruluş ya da şahıs şirket içinde olduğu sürece, kendi şirketini olumsuzluklardan koruma çabasında olacak murakıpların,² piyasadaki diğer şirketlerin de denetiminin lâıykıyla yapılmadığını düşünerek tarafsız davranması mümkün olmayacaktır.

ETK zamanında, elbette ki murakıplar bakımından tarafsızlık mümkün olmadığı gibi, bağımsızlık unsuru da mümkün olamamaktaydı. Şirket denetçisinin, şirket eliyle seçilmesi ve şirket eliyle görevden alınması, onun bağımsızlığını elinden almaktaydı. Bir ihtimal olaylara tarafsız yaklaşarak, denetimi gerçek anlamda yapmayı düşünecek denetçinin bile, meslekî devamlılık garantisi olmadığı, bir başka deyişle her an görevden alınma kuşkusu altında olduğundan dolayı, mesleğini lâıykıyla yerine getireceğinin düşünülmesi mümkün değildi.

İşte saydığımız bu durumların önüne geçebilmek adına, 6102 sayılı Kanun ile, şirketlerin denetimi için, "bağımsız denetçi" lerin atanması kararlaştırılmış ve her konuda tarafsız yeminli mali müşavirler veya serbest muhasebeci mali müşavirler, kural olarak genel kurul, istisnaî olarak mahkeme tarafından seçilecektir.

¹ Bkz: 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı RG.

² ETK zamanında, şirketin denetimiyle görevli elemanlara verilen isim.

Şirketlerin bağımsız bir şekilde denetlenebilmesi adına yapılmakta olan çalışmalar, elbette ki sadece ülkemiz ile sınırlandırılmaz. Dünyada, şirket denetiminin layıkıyla yapılmamasının pek çok olumsuz sonuç doğurduğu, hatta bazen Enron Skandalı gibi oldukça büyük krizlere yol açtığı bilinmektedir. Bu sebeplerle, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları getirilmiştir. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları, son düzenlemeler ile, bizim hukukumuzda da yerini bulmuştur.

Çalışmamızın birinci bölümünde genel olarak denetim kavramı ve denetim türlerine yer verilecek, ve ETK zamanında denetimin işleyişi incelenecek, ardından ikinci bölümde, TTK ve ilgili diğer mevzuat genel olarak inceleme konusu yapılacaktır. İkinci bölüm ayrıca, bağımsız denetime tabi olan şirketler bakımından getirilmiş ölçütleri de kapsamaktadır.

Son bölümde ise, 6102 sayılı TTK'nun bağımsız denetim bakımından getirdiği düzenlemeler, bu düzenlemeler bakımından bağımsız denetimin konu ve kapsamı, bağımsız denetimin ne gibi aşamalardan oluştuğu ve bağımsız denetimin sonuçları inceleme konusu yapılacaktır.

BÖLÜM I: DENETİM KAVRAMI DENETİM TÜRLERİ VE ETKİ DÖNEMİNDE DENETİM

I.Muhasebe Alanı Bakımından Denetim Kavramı, Denetimin Çeşitleri ve Bağımsız Denetim

Denetim kavramının genel bir tanımını yapmak oldukça zordur. Denetimin dahil olduğu her alanda konulara özgü olarak ayrı ayrı denetim tanımlarının yapıldığı görülmektedir.³ Denetim denince akla, bir durum hakkında nelerin gerçekleştiğini ve nelerin gerçekleşmesinin ihtimal dahilinde olduğunun tespiti maksadıyla yapılan işlemler silsilesi gelmektedir. Başka bir ifadeyle, belli bir durumu kontrol altında tutmak ve gereklilik halinde yerinde ve anında müdahale edebilmek adına yapılan faaliyete denetim adı verilmektedir. Bu açıklamadan çıkarılan sonuç, denetim faaliyeti bakımından öncelikle denetlenecek bir unsurun bulunması gerekliliğidir. Bu faaliyet için ayrıca önceden saptanmış ve taraflarca kabul görmüş kriterler de gerekmektedir. Böylelikle karşılaştırma yapılabilecek ve yargıda bulunulabilecektir.⁴

Denetim faaliyetinin sonucunda denetlenen finansal tabloların ve faaliyetin; gerçeği makul ölçüde ve dürüst olarak yansıttığına dair bir güvence verilmektedir. Bu anlamda, denetim bir güvence hizmeti sunmaktadır. Güvence hizmetleri, finansal olan ve olmayan şeklinde iki ayrı kısımda ele alınmaktadır. Finansal güvence hizmetleri, finansal tabloların tam, kısmî veya ara denetimi, işlem denetimi, hile ve hataların bulunması denetimi ve özel denetim faaliyetlerini kapsamaktadır. Finansal olmayan güvence hizmetlerine gelince, bunlar ise, tercihler, reyting ölçümü, kamuoyu araştırmaları tarzı faaliyetlerinden oluşmaktadır.⁵ Finansal olmayan güvence hizmetlerinden ziyade, finansal olan güvence hizmetleri, ticaret hukukunun konusu kapsamına dahil edilebilmektedir. Bu nedenle finansal olmayan güvence hizmetlerine, burada yer verilmeyecektir.

³ Hüseyin Özer, "Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" Doktora Tezi, Ankara, 1995, s.21.

⁴ Korkut Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2013, s.3.

⁵ Masum Türker, Denetim Çalışma Kağıtları Rehberi, İstanbul, TÜRMOB, 2012, s.3, paragraf: 2.1.

Denetim faaliyeti hakkında yapılan bu genel açıklamanın ardından muhasebe denetimine⁶ gelince, muhasebe denetimi, bir ekonomik işletmenin sonuçlarına ve finansal durumuna dair iddiaların; incelenmesi, kontrolden geçirilmesi ve sonuçlar bakımından doğru bir yargıya ulaşılabilmesi için, muhasebe mesleğine yönlendirilen eleştirici bir araştırma olarak tanımlanabilir.⁷

Denetim faaliyeti, farklı alanlarda şu şekilde bir ayrıma tabi tutulabilir; “konusuna ve amaçlarına göre denetim” , “gerçekleştirilenlere göre denetim” , “yapılma zamanına göre denetim” , “yapılış şekline göre denetim”.⁸

Konusuna ve amaçlarına göre denetim, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, doğruluk denetimi ve işlem denetimidir. Gerçekleştirilenlere göre denetim, dış denetim, iç denetim ve kamu denetimi şeklinde ayrılmaktadır. Yapılma zamanına göre denetim ise, geriye doğru denetim, cari denetim, ara dönem finansal tablo denetimi, geleceğe ilişkin tahminler denetiminden ibarettir. Yapılış şekline göre denetime gelince, bu denetim türü, küresel denetim, yasalar gereği zorunlu denetim, isteğe bağlı denetim şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaktadır.⁹

1.1.Konu ve Amaçlarına Bakımından Denetim

1.1.1.Finansal Tabloların Denetimi

Konu ve amaçlarına göre denetim türleri başlığı altında ele alınacak ilk denetim türü, finansal tabloların denetimidir. Finansal tabloların denetimi, geniş anlamda, işletmelerin iş ve işlemlerinin, finansal kaynaklarının, ne şekilde kullanıldığının denetlenmesi, finansal tablolarının incelenmesidir. Genel olarak bu denetim türünde, şirketlerin, likiditeleri ele alınır ve finansal kararlar verirken onlara yardımcı olunur. Finansal denetimde, örneğin, şirket defterlerinin usulüne uygun olarak tutulup tutulmadıkları, finansal bakımdan kârlılık durumunda olup olmadıkları bu durumu gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadıkları ele

⁶ Muhasebe Denetimi Konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, İstanbul, Alfa Yayınları, 1999.

⁷ Özkorkut, a.g.e., s.3

⁸ Türker, a.g.e., s.1.

⁹ Türker,a.g.e., s. 1 ve 2.

alınmaktadır.¹⁰ Bunların yanında, finansal denetim, adından da anlaşılacağı üzere, şirketin finansal bakımdan kaynaklarını ne yönde kullandığını ve bu kaynakları beklenen verimlilik düzeyinde kullanıp kullanmadığını saptamak adına yapılan denetim türüdür. Doğal olarak, şirketin muhasebesi, bu kapsamda finansal denetimin alanına girmektedir. Şirket defterlerinin ne şekilde tutulduğu, usule uygun davranılıp davranılmadığı, şirketin kârda mı zararda mı olduğu, tüm bu sorunlar, ancak şirket muhasebesinin denetlenmesi yoluyla açıklığa kavuşturulabilir.

1.1.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi ise, şirketin malî işlem ve faaliyetlerinin kanun ve esas sözleşme kapsamında yapılıp yapılmadığı, şirketin işleyişinin genel işletme politikasına uygun olup olmadığı, şirketin bünyesinde barındırdığı nakdî ya da gayri nakdî unsurların, kanuna, esas sözleşmeye uygun kullanılıp kullanılmadığının ve bunların yanında, şirketin genel defter tutulma düzeninin denetlenmesidir.¹¹ Bu denetim türünde ele alınan konu işletmeye özgülenmiş bulunan unsurların gerçekten amacına uygun olarak değerlendirilip değerlendirilmediği ve bunların kullanımında gerekli usul ve esaslara uyulup uyulmadığıdır. Uygunluk denetimi kapsamında, şirketin defterleri de ele alınmaktadır.¹²

Finansal denetim ve uygunluk denetimi arasındaki en temel fark, finansal denetimin, daha genel bir denetim türü olduğu ve bilhassa şirketin muhasebesinin kontrolü manasına geldiği fakat bunun yanında uygunluk denetiminin daha ziyade özele indirgenmiş ve denetlenen şirketin konusuyla ilgilenen ve yapılan faaliyetlerin ve elbette şirket kaynakları ile şirket muhasebesinin, şirketin özgülenmiş olduğu amaca uygun kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesidir.

1.1.3.Faaliyet Denetimi

Bu başlık altında ele alınacak bir başka denetim türü ise, faaliyet denetimidir. Adından da anlaşılacağı üzere, burada, şirketin sene içindeki genel performansı denetlenmektedir. Şirketin verimliliği, aynı zamanda etkinliği,

¹⁰ Metin Topçuoğlu, Yeni TTK'na Göre İşlem Denetçisi ve Sorumluluğu, Ankara, Seçkin Yayınları, 2.Baskı, 2011,s.24.

¹¹ Topçuoğlu, a.g.e. , s.25.

¹² Özkorkut, a.g.e., s. 5.

şirketin genel maksatları, örneğin hedeflediği kârına ulaşip ulaşmadığı gibi unsurlar denetlenmektedir.¹³ Burada ele alınan unsur, şirketin genel şirket politikasına ne derece uygun hareket ettiği ve aynı şekilde en başta, şirket kurulurken konulan amaçlara ne derece ulaştığı, bu amaçlara ulaşmak adına ne derece etkin çalıştığı, verimli bir işleyiş sergileyip sergileyemediği bakımlarından şirket denetime tabi tutulmaktadır.

1.1.4.Doğruluk Denetimi

Doğruluk denetiminde, uygunluk denetiminin dışında, ilişkili işletme ve kişiler bakımından karşıt incelemeye gidilerek denetlenen işletme ile ilgili bilgilerin doğruluğu, ilişkide bulunan işletme ve kişilerdeki bilgilerin doğruluğu ile beraber saptanmaktadır. YMM onayı (tam tasdik) olarak da bilinen bu tarz denetimler, uygunluk denetiminden çok daha kapsamlı niteliklere sahiptirler.¹⁴ Doğruluk denetimi, şirketin bahis konusu olan iş ve işlemlerinin ve finansal tablolarının genel kabul görmüş uluslararası¹⁵ muhasebe standartlara ve kanuna uygunluğunu denetlemektedir. Bu sebeple, doğruluk denetiminin, yukarıda bahsettiğimiz malî denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi ile beraber yürütülen bir denetim olduğunu söylemek mümkündür.

1.1.5.İşlem Denetimi

Burada dikkatle üzerinde durulması gereken bir husus, kaldırılan işlem denetiminin de bu başlık altında yer alan denetim türlerinden biri olduğudur.¹⁶ İşlem denetçisinin¹⁷ kuruluş raporu TTK madde 351 ile düzenlenmekteydi ve ekonomik denetim anlamına gelmekteydi. 6335 Sayılı Kanun'un 4.maddesi ile, TTK'nın 351. maddesi yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Yani artık, hukuk sistemimizde işlem denetçisi kavramı

¹³ Topçuoğlu, a.g.e., s.26.

¹⁴ Özkorkut, a.g.e., s. 5.

¹⁵ Uluslar arası Muhasebe Standartları'nın ülkemize yansması Türk Muhasebe Standartlarıdır. Şirket söz konusu standartlar dahilinde hareket etmek zorunda olduğu gibi, denetimde bu standartlara uygun olarak yapılmalıdır.

¹⁶ Topçuoğlu, a.g.e., s.27.

¹⁷ İşlem denetçisi, şirket bakımından söz konusu denetimi gerçekleştiren ve şirket bölünmesi, tür değiştirmesi gibi hususların denetimini yapan kişidir.

bulunmamaktadır. TTK' nun değişiklikten önceki düzenlemesinde işlem denetçisi, ticaret şirketlerinin bir bölümünde, farklı süreçlerde ve farklı kaygılarla görevlendirilmişti. İşlem denetçisi, bir anonim şirkette, birleşme bölünme tür değiştirme, sermaye artırımı ve menkul sermaye ihracı ve kuruluş işlemlerini denetleyecekti. Denetçi ya da işlem denetçisi, bağlı şirketin hâkim şirketle ya da bir diğer bağlı şirketle olan ilişkilerinde hile varlığı tespit etmiş ve buna raporunda yer vermişse, şirket özel denetçi marifetiyle bu durumun açıklığa kavuşturulmasını talep edebilecekti.¹⁸

1.2.Gerçekleştirenler Bakımından Denetim Türleri

1.2.1.İç Denetim

İç denetim başlığı altında, Eski TTK¹⁹ düzenlemesindeki denetim müessesesini de incelemek gerekecektir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Denetleme" başlıklı toplam on maddesi bulunmaktadır. Bu düzenleme ile, bir uzmanlığa dayalı olmayan "iç denetleme" adı altındaki ETK sistemi tamamen terk edilmiştir. Bunun yerine, bağımsız (dış) denetim olarak adlandırılabilir, anonim şirketin muhasebesini yani finansal tablo ve raporlarının, genel kurul tarafından seçilen bağımsız denetçiler marifetiyle denetlenmesi öngörülmüştür. Bu amaç doğrultusunda, TTK' nun denetlemeye yönelik tüm hükümleri tekrar kaleme alınmış ve ETK' daki "murakıplar" hakkındaki düzenlemelerin tamamına yakını kanundan çıkartılmıştır. 6102 sayılı TTK 'nun 6335 sayılı Kanun ile en fazla müdahaleye uğrayan bölümü de yine denetlemeye dair hükümler içeren bölümüdür.²⁰ Bilinmektedir ki, ETK²¹ zamanında şirketler bakımından iç denetim ve dış denetim söz konusuydu. Şirketin kendisini kendi organlarıyla denetlemesi iç denetim, denetimin devlet eliyle yapılması ise, dış denetim olarak adlandırılıyordu. Şirket bünyesinde, en az 1 en çok 5 kişiden oluşan bir denetim organı bulunmaktaydı ve iç

¹⁸ 6335 sayılı Kanun'un 44.maddesi ile, 207/1'de yer alan işlem denetçisi kavramı maddeden çıkartılmıştır.

¹⁹ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

²⁰ Abuzer Kendigelen, Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler Yenilikler ve İlk Tespitler, İstanbul, 12 Levha Yayınları, 2.Baskı, 2012, s.287, 288.

²¹ 6762 Sayılı TTK, 6102 Sayılı TTK' nu 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı RG' de yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle, mülga kanun halini almıştır.

denetim bu organ marifetiyle yapılmaktaydı.²² Bu şekilde yapılacak iç denetimde, planlama hususu da büyük öneme sahiptir. Beklentilerle şekil alan denetim stratejisi, denetim faaliyetine yön vermektedir, kurumun üst yönetiminin iç denetim birimine bakış açısı, risk yönetimi bakımından da iç denetimin zorunluluk sınırları ve iç denetimin üstlenmiş olacağı güvence ve danışmanlık hizmetleri ve denetim faaliyetindeki odak noktası da temelde kurum denetim stratejisine eklenmekteydi.²³

ETK düzenlemesine göre, her anonim şirkette bir denetleme organı bulunması zorunluydu. Birden fazla denetçisi olduğunda, denetçiler artık bir heyet oluştururlar yani beraber hareket ederlerdi. Beraber hareket etmek, bir bakış açısına göre, denetçilerin kararlarını çoğunlukla aldığı ve her halde beraber hareket ettikleri manasına gelirdi. Örneğin üç denetçiden birinin diğerlerinin haberi olmadan şirket işlerini araştırması kabul edilemezdi.²⁴

ETK'nun denetçiler bakımından öngördüğü sistemin değişmesi ile, artık denetçiler anonim şirketin bir organı olmadıklarından dolayı, denetçiler için öngörülmüş olan genel kurulun toplantıya çağırılması gibi, yönetime ilişkin görev ve yetkiler de sistemden tamamen çıkartılmıştır. Bunun yanında denetimin, denetçilik mesleğinin etiğine ve uluslar arası standartlara uygun yapılmasını emreden hüküm de kanunda yerini almıştır.²⁵ 6102 Sayılı TTK ile, anonim ortaklıklar hukukunda pek çok değişiklik olmuştur ve bu değişikliklerden biri de şirketlerin denetimi bakımından ETK'da yer alan 347 ilâ 359. maddelerin kaldırılmasıdır. Fakat, 6102 Sayılı TTK, Tasarı hâlindeyken, denetçinin şirketin organı olup olmadığı yönünde büyük tartışmalar vardı. Çünkü Tasarı'da hem denetçiyi şirketin organı niteliğinde gösterecek düzenlemeleri hem de bu fikrin tam tersi yönde düzenlemeleri mevcuttu. Denetçinin şirketin bir organı gibi görünmesine sebep olan düzenlemelerinin başında, denetçinin anonim şirketin organizasyon bölümünde düzenlenmiş olması, denetçinin karar alma yetkisinin bulunması ve kararlarının genel kurulu etkilemesi

²² Yahya Deryal, Ticaret Hukuku Bilgisi, Trabzon, Yazarın Kendi Yayını, 4.Baskı, 2006,s. 183

²³ Davut Pehlivanlı, Modern İç Denetim, İstanbul, Beta Yayınları, 2010, s.121.

²⁴ Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, İstanbul, Vedat Yayınevi, s.341.

²⁵ Hasan Pulaşlı, Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Ankara, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, 2013, s.473.

sayılabilir. Bunların yanında, Tasarı'da denetçinin şirketin bir organı olmadığı yönünde düzenlemelerde bulunmaktaydı. Bunlardan ilki ortaklığın kuruluşunda ilk denetçinin seçimi ile ilgili herhangi bir düzenlemenin bulunmaması ve denetçiyi seçme yetkisinin sınırlandırılması sayılabilir.²⁶

Yeni kanun yapılanması ile, iç denetim sistemi terk edilmiş ve bunun yerine bağımsız denetim organizasyonu oluşturulmuştur. Bu durumda artık iç denetim varlığını sürdürmemektedir dememiz mümkün değildir, çünkü artık şirket bünyesinde kurulan çeşitli komitelerin vasıtasıyla denetimin gerçekleştirilmesi söz konusudur. İç denetim tamamıyla ortadan kaldırıldığında, kanun koyucu bu komitelerden de söz etmemiş olsaydı, şirket içinde bulunanların bilgi alma hakkı ne şekilde giderilecekti? Ya da soruyu şu şekilde soralım; artık bir iç denetim olmadığına göre, pay sahipleri ve aynı şekilde şirketin işleyişinden bilgi almasında çıkarı bulunan diğer kişiler, bütün bir faaliyet dönemi boyunca şirket işleyişinden bihaber mi olacaklardı?

Şirketin iç işleyişi ile ilgili pay sahiplerine bilgi verilmesi konusunda, denetimin organsal nitelik taşıyıp taşıyamamasına göre farklı tipte uygulamalar göze çarpmaktadır. Bilindiği üzere 6102 Sayılı Kanun ile, ETK döneminde, iç denetleme kapsamında karma bir vazifeye sahip olan organ denetçi tamamen kaldırılmış bulunmaktadır.²⁷ Başka bir ifadeyle, burada unutulmaması gereken, artık şirketlerin kendi bünyelerinde organsal bir denetim yapmadıkları ve dolayısıyla artık iç denetiminin, organsal olarak varlığını sürdürmediğidir.

Denetimin organsal niteliğinden arındırılmış olması, yukarıda da belirttiğimiz gibi, 6102 sayılı TTK' nun iç denetim anlamında hiçbir düzenlemeye gitmemiş olduğu anlamını da gelmemektedir. Şöyle ki, TTK kapsamında şirket bünyesinde komiteler kurulması suretiyle denetimin şirket bünyesinde de sürdürülmesi esas kabul edilmiştir.

Halka açık olsun ya da olmasın, şirket yönetiminin gerekli kıldığı anonim şirketlerde, kurumsal yönetim anlayışının önemli bir ilkesi, bir iç denetim

²⁶ Aytaç Köksal, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 397 ilâ 406. maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Bir Organı Olup Olmadığı Sorunu, Prof. Dr. Fırat Öztan'a Armağan , C.I., Ankara 2010, s. 1390 vd.

²⁷ Özkorkut, a.g.e., s.27, 28.

mekanizması oluşturması adına “finansal denetimi” zorunlu kılmıştır (TTK m. 375/1). TTK madde 366/2 ve TTK madde 375/1.c maddeleri gerekçelerine bakıldığında, bağımsız denetim ilkesinin kabulündeki gibi, istisnasız tüm anonim şirketlerin malî denetimi yapacak uzmanlardan oluşacak bir örgüt kurma ve bulundurma yükümlülüğü yoktur. Bu şekilde Yönetim Kurulu tarafından kurulacak komite ile, malî denetim gerçekleştirilecektir.²⁸

Kurulacak tek komite elbette ki, finansal denetim komitesi değildir. Bunun haricinde, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesi (TTK m. 378) ve denetimden sorumlu komite de (TTK m. 378; 398/4) yine TTK kapsamından kurulması zorunlu olan komiteler arasındadır. Bu anlamda, denetimden sorumlu komitenin kurulmuş olması, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunu’ndan doğan sorumluluğunu bertaraf etmeyecektir (Sermaye Piyasası Kanunu, X, 22 no.lu Teb.²⁹ 2.Kısım, m. 25/9).³⁰

Risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesi, halka açık şirketler bakımından zorunludur. Kural, halka açık olmayan anonim şirketlerde bu komitenin zorunlu olmadığıdır. Fakat, bağımsız denetçi gerekli görür ve bu durumu yönetim kuruluna yazılı biçimde bildirirse, söz konusu komite, halka açık olmayan anonim şirketlerde de oluşturulacaktır.³¹

Özel denetçi ise, şu iki halin varlığı söz konusu ise başvurulan bir denetim mekanizmasıdır; denetçinin şirketin hâkim şirket veya topluluğa dahil diğer bağlı şirketlerle mevcut ilişkileri bakımından sınırlı olumlu görüş yazısı verilmesi ve yönetim kurulunun hâkimiyetinin, topluluka kötüye kullanılması yoluyla bağlı şirkette kayba sebep olunması. İşte bu iki durumda, özel denetçi atanması talep edilebilecektir.³²

Türk hukukuna özgü bir kurum olma sıfatını taşıyan ve 6335 sayılı değişiklikten önceki haliyle TTK tarafından getirilmiş olan “işlem denetçiliği”

²⁸ Topçuoğlu, a.g.e., s.12.

²⁹ Sermaye Piyasası Kurulu Bünyesinde hazırlanan 22 numaralı Tebliğ, 2013/1 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Haftalık Bülteni’nde yayımlanmıştır.

³⁰ Topçuoğlu, a.g.e., s. 12, 13.

³¹ 6102 sayılı TTK madde 378.

³² Kendigelen, a.g.e., s. 304.

kurumu, esasında, tamamıyla sermaye şirketlerinin kendi iradeleriyle seçip görevden alabilecekleri ve görevini layıkıyla yapıp yapmadıklarını da bizzat şirketin takdir edeceği bir kurumdu. Bilhassa üçüncü bir göz olarak yapılan inceleme bitiminde çıkan sonuçların doğrudan şirket yönetim ve ortaklarının değerlendirmelerine sunulduğu sermaye şirketleri bakımından pay sahipleri ve ortakların kendi aralarında ya da şirketle uyumsuzluğa düşmelerinin önüne geçebilecek Gümrük ve Ticaret Bakanlığı yetkililerince belirtildiği üzere, adeta koruyucu hekimlik şeklinde yararlanılabilecek bir kurum olan işlem denetçiliği, 6335 sayılı Kanunla TTK'dan tamamen çıkarılmıştır.³³

Aslında işlem denetçisi kurumu çok verimli bir şekilde kullanılabilir ve gerçekten büyük faydalar sağlayabilecek bir kurumken kanundan bütünüyle çıkartılmıştır. Bağımsız denetim elbette ki denetimsel anlamda herhangi bir boşluk bırakmaksızın şirketleri denetlemektedir öte yandan, işlem denetçisi kurumunun da şirketler bakımından ayrı bir kontrol mekanizması olarak kendisinden fayda sağlanabilecek bir kurum olduğu açıktır.

1.2.2.Dış Denetim ve Kamu Denetimi

Dış denetimi incelediğimizde dış denetiminin, devlet sistemlerine göre bakanlık ya da yetkili komisyonlar marifetiyle, kuruluşta ve işleyişte yapıldığı göze çarpar. Türk sistemindeki kuruluşta izin bir denetleme niteliğinde olduğu gibi, ticaret sicili memuru da, dış denetleme yapar.³⁴

Kısacası, dış denetimde, şirketin denetimi şirket içi elemanlar tarafından değil, tam tersine devlet eliyle yapılmaktadır denilebilir. Fakat böyle bir ifadeyle, dış denetimin yalnızca kamu denetiminden ibaret olduğu izlenimine kapılmak mümkün olacaktır ki bu doğru olmaz. Çünkü, aşağıda da ele alacağımız üzere, dış denetim kamu denetimi ve özel denetim olarak ayrılmaktadır.

Dış denetimi, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak ayırmak mümkündür. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın şirketlerin kuruluş ve

³³ Özkorkut, a.g.e., s. 19.

³⁴ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, a.g.e., s.340.

işleyişlerindeki denetim yetkisi (TTK.madde 210) ile özel statülü anonim şirketlerde söz konusu olan öteki kurum ve kuruluşların denetlenmeleri, dış denetimin kamu denetimi yanını oluşturur. Bağımsız denetim ise, denetimin diğer yüzüdür.³⁵

Kamu denetimi, dış denetimin bir ayağını oluşturmaktadır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından, oldukça sıkı koşullara bağlı olarak yapılan kamu denetimi, anonim şirketler bakımından en az bağımsız denetim kadar önemlidir. Şirketlerin, bu denetim kıstaslarına uymamaları da şirket bakımından oldukça ağır neticeler doğuracaktır. Şirketin kuruluş safhasında başlayan kamu denetimi, işleyişi boyunca da devam etmektedir.

ETK zamanında yapılmakta olan dış denetim de, devlet eliyle yapılan bir kamu denetimi niteliğindedir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, şirketin kuruluş safhasında izin vermek, işleyişi esnasında ise Genel Kurul toplantılarına hükümet komiseri göndermek suretiyle bu denetim görevini yerine getirmekteydi.³⁶

1.3.Yapılma Zamanı Bakımından Denetim

Yapılma zamanına göre denetim türleri, geriye doğru denetim, cari denetim, ara dönem finansal tabloların denetimi ve geleceğe ilişkin tahminlerin denetim şeklinde ayrılır ve³⁷ geriye doğru denetim, denetlenen işletmede, işlemlerin tamamlanmasının ve finansal tabloların hazırlanmasının ardından geriye doğru yapılacak denetim olarak tanımlanır.³⁸

1.4.Yapılış Şekillerine Göre Denetim

Yapılış şekillerine göre denetim türleri, kendi arasında, Küresel denetim, yasalara göre zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim şeklinde ayrılmaktadır, global (küresel) denetim, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu gerçekleştirmek adına yapılan denetimdir.³⁹

³⁵ Özkorkut, a.g.e., s.29.

³⁶ Deryal, a.g.e., s.183.

³⁷ Türker , a.g.e., s. 2.

³⁸ Özkorkut, a.g.e., S.6.

³⁹ Özkorkut, a.g.e., s. 7.

2.ETK Zamanında Denetimin İşleyişi

ETK 'nun (6762 sayılı TTK) denetime dair getirmiş olduğu düzenlemeler aslında 1951 tarihli TTK Tasarısı'ndan çok farklıydı. 1951 Tasarısına göre, denetçilerde bazı nitelikler aranmaktaydı. Denetçilerin, hesap uzmanı diploması ya da İktisat Fakültesi yahut Yüksek Ticaret ve İktisat okullarından mezun olması ya da tacir veya bir ticaret ortağının müdür ya da muhasibi sıfatıyla beş senelik bir tecrübesinin sabit olması istenmekteydi. Bu durum, o dönemde yaşanan Avrupa Birliği'ndeki modern gelişmelere uygun düşmekteydi. Fakat Adliye Encümeni, bu niteliklerde denetçi bulunamayacağı endişesiyle bu durumu Tasarı metninden çıkartmıştı.⁴⁰

ETK'nun, anonim şirket denetimi adına getirdiği sistemde, denetçi (murakıp) şirketin organı konumundaydı. Anonim şirket genel kurulu, pay sahibi olan ya da olmayanlar arasından beşten fazla olmamak şartıyla denetçi seçimini yapmaktaydı. (ETK.m. 347/2) ETK'nun getirmiş olduğu bu düzen işlemeyen bir düzendi. Çünkü, yönetim kurulunu seçen çoğunluk aynı zamanda murakıpları da belirlemekteydi. Bu şekilde denetimin bağımsız olup olmadığı konusu tereddüde yol açıyordu. Keza, şirketler denetlenemiyor, denetlenemeyen şirketlerde bilanço ve diğer finansal tablolar tamamıyla kredi almaya yönelik şekilde hazırlanıyor ve gerçeği hiçbir şekilde yansıtmıyordu.⁴¹ Murakıpların, oldukça fazla görevi vardı. Şirket işlemlerinden bilgi sahibi olmak adına en az altı ayda bir olmak üzere şirket defterlerinin imzalanması, sık sık ve aniden şirket veznesinin kontrolünün sağlanması, yönetim kurulu üyelerinin, esas sözleşme hükümlerine riayetlerinin sağlanması gibi. (ETK.m.353)⁴² Bu şekilde yürütülen bir sistemde, şirket içinden birisinin denetimi yapacak olmasının, denetçinin objektif bakış açısına zarar vereceği son derece açıktır. Kendi şirketini denetleyecek birisinin olaylara tarafsız yaklaşması ve kendi yaptığı hataya bir ceza kesmesi yahut bu hatanın üzerini örtmemesi hele ki ticari hayatta pek de beklenen davranışlar arasında yer almamaktadır. Bu da denetim sonucunun sağlıklı ve doğru bilgiler içermemesine sebep olacaktır.

⁴⁰ Tekin Memiş, Savaş Bozbel, Türk Ticaret Kanunu, Cilt I, TTK madde 347 Gerekçesi ve Adliye Encümeni Mazbatası, Ankara , TAA Yayınları, 2013, s. 595, 596.

⁴¹ Memiş, a.g.e., s.157.

⁴² Memiş, a.g.e., s.156.

Bu sakıncalara karşın, şirket bünyesinde yapılan denetimin bir takım faydaları da vardır. Örneğin, zaten şirket içinde olan bir kimse eliyle yapılacak denetimin, daha hızlı gerçekleştirilebilecek olması ve denetçi konumunda olan şahsın şirket içinden oluşu sebebiyle, şirketi tanımakla vakit kaybetmeyecek olması fayda olarak düşünülebilir. Diğer bir deyişle, şirketin içinde bulunan, şirketin tüm faaliyetlerine bizzat tanıklık eden biri, şirkete daha sonra dışarıdan gelip de denetimi gerçekleştirecek kişiye nazaran şirkete daha yakındır, dolayısıyla şirketi daha iyi tanır ve şirketin her türlü işlemini, bu işlemlerin muhtemel sonuçlarını daha rahat kavrar tahmin eder ve buna göre önlem alınmasını sağlar. Böylelikle, şirketi tanımak için zaman harcamayan denetçi, denetimi kısa zamanda tamamlayabilir.

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere, şirket içi denetimin faydası olarak ele alınabilecek şirketin denetçiye yakınlığı, denetçinin zaten şirket içinden seçiliyor oluşundan kaynaklanmaktaydı. ETK zamanında kullanılan “ denetçinin pay sahipleri arasından seçilmesi zorunlu değildir” ifadesi bu durumu desteklemektedir.⁴³

BÖLÜM II: BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ: TTK VE İLGİLİ MEVZUATA GENEL BAKIŞ

1.6102 Sayılı TTK ile Oluşturulan Bağımsız Denetim Sistemi

1.1. Genel Olarak TTK'nun Bağımsız Denetim Düzenlemesi

Bağımsız denetim, denetime tâbi olan anonim şirket ile, arasında hiçbir organik bağ bulunmayan yani anonim şirketin bir organı olmayan yansız ve alanında uzman denetçi tarafından gerçekleştirilen, kesin bir sonuç ile birlikte, inceleme sonuçları bir rapor ile belirlenmiş olan sürekli denetimdir.⁴⁴

Bağımsız denetim kamusal niteliği haiz olmasına karşın, vergi denetiminden farklıdır. Bağımsız denetim, her ne kadar yararlananlar dikkate alındığında kamusal nitelikte olsa da, vergi menfaatine yabancısıdır. Zira vergi

⁴³ Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, Şirketler Hukuku Dersleri, Adana, Dora Yayıncılık,4. Bası , 2014, s.255.

⁴⁴ Ünal Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2013, s. 419.

menfaati zaten vergi denetimi vasıtası ile korunmaktadır. Ayrıca her iki denetimin, amaçları ilkeleri ve felsefeleri de birbirlerinden farklıdır.⁴⁵

Kısaca bağımsız denetim, anonim şirket başta olmak üzere, tüm sermaye şirketlerinin, yıllık faaliyet raporlarının ve gerek bireysel gerekse konsolide finansal tablolarının, alanında uzman, bağımsız ve tarafsız denetçiler, ya da ortakları bunlardan oluşan bağımsız denetleme kuruluşları tarafından denetlenmesi anlamına gelmektedir.

1.2.6102 Sayılı TTK'nun 6335 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Bağımsız Denetim Düzenlemesi Yöntemi

6335 Sayılı Kanun değişikliği öncesinde, 6102 Sayılı TTK, ETK'nun anonim ortaklıkların denetlenmesi için öngördüğü 'murakıplar' kavramını tamamen ortadan kaldırmıştı. Böylelikle, modern denetim hukuku bakımından geçerli olan bağımsız denetim esaslarına dayalı yeni kurallar konulmuştu. Yeni düzenleme, tüm sermaye ortaklıklarının pay sahiplerinin, alacaklıların ve tüm menfaat sahiplerinin menfaatlerini koruma amacı taşıyan uzmanlar denetimini düzenlemekteydi. Böylelikle amaç, tüm ilgililere güvenilir finansal tablolar sunarak, piyasada işlem disiplinini getirmek ve yatırımcılara doğru bilgileri verebilmektir. Bağımsız denetim merkez alınmak suretiyle yapılacak denetimin, Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre bağımsız ve tarafsız uzman denetçiler eliyle yapılması amaçlanıyordu. Denetçi, kamusal nitelikte özerk bir kurum tarafından ve öncelikle modern hukukta alışlageldiği üzere internet üzerinden ve yerinden denetlenecekti. Bu şekilde denetçi her daim gözetim altında tutulmuş olacaktı. (Bağımsız denetçinin internet üzerinden denetlenmesi, kamusal kurumca uluslararası standartlara göre hazırlanmış aylık bilgi formlarının, denetçi tarafından her ay doldurulması ve kamu kurumunun da yalnızca bu formun düzgün doldurulup doldurulmadığını denetlemesi anlamına gelmektedir. Denetçinin, denetimini zamanında ve düzgün bir biçimde yapması da ancak bu şekilde mümkün olabilir.)⁴⁶

Yeni düzenlemenin amacı, kurumsal yönetim ilkeleri ile, TTK madde 515'de bir üst hukuk normu olarak düzenlenmiş bulunan "dürüst resim ilkesi" ne sadık

⁴⁵ Ünal Tekinalp, Tek Kişilik Ortaklık I, Tek Pay Sahipli Anonim Ortaklık, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2011, s. 316.

⁴⁶ Ünal Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 416, 417.

kalınarak hazırlanmış finansal tabloların tam bir denetiminin gerçekleştirilmesi ve söz konusu denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde düzenlenmiş bir rapor ile pay sahipleri başta olacak şekilde, tüm ilgililere sunulmasıdır. Bu şekilde gerçekleştirilecek denetim faaliyeti sonucunda, Türkiye’ de bulunan şirketler bakımından, pazarların ve borsaların doğurduğu finansal sonuçların güvenilir hale geleceği düşünülmüştür. Yeni TTK’yı hazırlamış olan Bilim Komisyonu, Türk Ticaret Kanunu Tasarı gerekçesinde Kanunu hazırlamalarına sebep olan zorunlu hedefleri göstermiştir. Bu zorunlu hedeflerden ilki ve konumuzla ilgili bulunanı, Türk işletmelerinin, uluslar arası ticaret, endüstri, hizmet, sermaye ve finans piyasalarının, sürdürülebilir rekabet gücüne sahip aktörleri olabilmelerini sağlamayı amaçlanmasındı. Bu zorunlu hedef bakımından, ticari işletmelerde, bilhassa tüm sermaye şirketlerinde köklü değişikliklere gidilerek teknik bir kavram olan finansal raporlama esas alınacak ve tüm sermaye şirketlerinde bağımsız denetim olacaktır. Bu durum, mehz Alman Ticaret Kanunundan daha farklı bir düzenlemedir. Zira, Almanya’da küçük ölçekli şirketler bakımından bağımsız denetim zorunluluğu öngörülmemiştir.⁴⁷

6335 sayılı değişiklik öncesinde 6102 Sayılı TTK benimsemiş olduğu finansal raporlama ve bağımsız denetim anlayışı ile, değil sermaye şirketi, şahıs şirketi olarak kurulmaya bile müsait olmayan bir çok ticaret şirketini, ticari işletmeye yani asıl kimliğine dönüştürecekti.⁴⁸

6102 sayılı TTK’nun söz konusu değişiklikten önceki bağımsız denetim düzenlemesinin amacı, pay sahiplerinin, denetim raporu ile anonim ortaklığın finansal tabloları hakkında bilgi sahibi olması ve tablolarda açıklanan sonuç üzerinden tasarrufta bulunmalarını sağlamaktı, yani söz konusu raporda yazan sonuca göre, eğer sonuç olumlu ise, kâra katılacaklardı. Yine değişiklik öncesi TTK’da, tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi kılınmış, orta ve küçük ölçekli anonim ortaklarının da, isterlerse bağımsız denetim kuruluşu tarafından

⁴⁷ Özkorkut, a.g.e., s. 33, 34.

⁴⁸ Özkorkut, a.g.e., s. 35.

denetlenebileceği öngörülmüştü. Bu anlamda asıl kural ise, anonim ortaklıkların bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenmesini sağlamaktı.⁴⁹

1.3. Bağımsız Denetimin Getiriliş Amacı ve Bağımsız Denetim Getirildikten Sonra Değişen Sistem

Bağımsız denetimin getiriliş amacını daha iyi anlayabilmek adına, Eski TTK zamanında şirket denetimin ne şekilde yapıldığı konusunda dönecek olursak, denetimin o zaman murakıplar tarafından gerçekleştirilmesi ve denetim kurulunun şirketin bir organı oluşu, göze çarpan özellikler olarak karşımıza çıkacaktır. İşte 6102 Sayılı Kanun ile değiştirilen sistem, denetimin artık şirketin bir organı eliyle şirket içinden yapılmasından vazgeçilip, şirket dışından bağımsız ve tarafsız denetçilerin eline verilmesinden ibarettir.

Denetçiler artık, TTK 400’de düzenlendiği üzere, bağımsız denetimi gerçekleştirmek adına 3568 sayılı Kanun’a göre ruhsat almış Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir⁵⁰ unvanını taşıyan ve KAMUDESK tarafından yetkilendirilmiş kişi ve / veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye ortaklığı olabilecektir.

1.4. Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama Düzenlemesi ve Bağımsız Denetim İlişkisi

1.4.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Bugün, IFRS olarak isimlendirilen ‘‘International Financial Reporting Standarts’’ (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları), küresel anlamda hızlı ve başarılı bir gelişimin ürünüdür. IFRS’nin ismi, önceden ‘‘International Accounting Standarts’’ yani Uluslar arası Muhasebe Standartları idi. Söz konusu standartlar, IAS kısaltması ile tanınmaktadır ve bu standartlar, International Accounting Standarts Committee (IASC) yani Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi’nce belirlemekteydi. IASC ise, 1973 senesinde, 150 civarında üye tarafından kurulmuş, uluslar arası herhangi bir otoriteye bağlı bulunmayan bir

⁴⁹ Ünal Tekinalp, Tek Kişilik Ortaklık I, Tek Pay Sahipli Anonim Ortaklık, s. 315, 316.

⁵⁰ Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Meslekleriyle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz: Özkorkut, Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler, BATİDER, 2005, C.XXIII, s.1.

vakfın⁵¹ organı konumundadır, kısacası tamamen özel bir kurumdur. IASC özel hükümlere tabidir ve bağlayıcı kurallar koyma yetkisini haiz değildir.⁵²

IACS, 2001 senesinde yerini International Accounting Standarts Board' a (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu) bırakmıştır. IASB standartlarını IFRS adı ile yayınlamaktadır. Günümüzde, UFRS/UMS üçlü bir bütünü; standartları, kavramsal çerçeveyi ve yorumları ifade etmektedir. Bu üçlü arasında herhangi bir altlık üstlük ilişkisinin bulunup bulunmadığı açık değildir.⁵³

Uluslar arası standartların bağlayıcılığı konusuna gelince, söz konusu standartlar, üyeleri bakımından bağlayıcı kurallar koyan Birleşmiş Milletler ya da Dünya Ticaret Örgütü gibi müeyyide uygulama hakkına sahip uluslar arası ve uluslar üstü kurumlar tarafından konulmamışlardır. Uluslar arası standartlar, uluslar arası hukukun yani devletler hukukunun kaynağı konumunda değildirler. Çünkü, söz konusu standartlar, devletler için öngörülmemişlerdir.⁵⁴ Yasama organının yetkisini yansıtmadıklarından dolayı, yumuşak hukuk (soft law) kuralı olarak da kabul edilemezler.⁵⁵

Sonuç olarak, uluslar arası standartlar, uluslar arası hukukun bir kaynağı konumunda olmadıklarından dolayı bağlayıcılık özelliğine sahip olmamakla beraber, benimseyen ülkeler tarafından isteğe bağlı olarak uygulanmaktadırlar.

1.4.2. TTK'da Muhasebe Standartlarının Konumu

6102 Sayılı TTK'nun kanunlaşma aşamasında kanun koyucu UFRS'ye tam uyumlu olacak şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarının Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenerek yayımlanmasını hükme

⁵¹ Söz konusu vakıf, 1 Temmuz 2010 tarihinden bu yana International Accounting Standards Committee Foundation/ Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı "IASCF" olarak adlandırılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bakınız: <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx>, 18.02.2015.

⁵² Ünal Tekinalp, Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS- TFRS, BATİDER, Haziran 2007, C:XXIV, S:1, s.36.

⁵³ Ünal Tekinalp, a.e. s.37, 38.

⁵⁴ Ünal Tekinalp, a.e., s.39.

⁵⁵ Böckli, P.: Einführung in die IAS, Zürich, Schulthess, 200, N.6, (Ünal Tekinalp, Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS- TFRS, s. 39 'dan naklen)

bağlamıştı. Hatta, IFRS’de bulunan üçlü yapı da aynen benimsenmişti. Bu anlayışa paralel olarak, TTK madde 88/1’de 64 ilâ 88. maddelere tâbi bulunan gerçek ve tüzel kişilerin, ticari defterlerini tutarken ve münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken TMS’ye uymaları mecburi kılınmıştı. Aynı şekilde, 2499 Sayılı SerPK Ek 1. maddesi ile kurulmuş bulun TMSK’nın UFRS’ler ile tam uyumlu şekilde çevrilerek Resmi Gazete’de yayımladığı standartlar yani UMS ve UFRS’ler, TM/TFRS adıyla aynı şekilde KOBİ’ler için Uluslar arası KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standardı olarak KOBİ/TFRS adıyla TTK geçici 1. maddesi kapsamında TMS’ye eklenmişti. Bu gelişmeler arasında sayılması mümkün olan son gelişme ise, TTK’nun ticari defter tutma yükümlülüğüne dair 64. maddesinde, muhasebenin vergi odaklı olacak şekilde tutulamayacağı prensibi gereğince defterlerin TMS’ye uygun olacak şekilde tutulacağına ifade edilmesiydi⁵⁶

Görüldüğü üzere, 6335 Sayılı Kanun değişikliği öncesinde, Uluslar arası Muhasebe Standartları, TTK’nun ilgili her kısmında vurgulanmaktaydı. TTK’yı yenileme ihtiyacının doğmasının en büyük sebebinin, Türkiye’deki şirketler ile yabancı şirketlerin aynı ölçütlerde değerlendirilmesini sağlamak olduğu düşünüldüğünde, bu yaklaşım son derece normaldir. Ne var ki, 6335 Sayılı Kanun değişikliğinin ardından, bu anlayış tamamen ortadan kaldırılmış ve nerdeyse 6102 sayılı Kanun öncesindeki döneme geri dönmüştür.

6335 sayılı Kanun ile, yukarıda sözü edilen anlayış tamamen ortadan kaldırılmıştır. 660 Sayılı KHK ile, TMSK’nın yerine KAMUDESK kurulmuştur. 88. maddede standartlar-kavramsal çerçeve ve yorumlara uyma zorunluluğu muhafaza edilmiştir, fakat, madenin ilk fıkrasındaki ‘‘ticari defterleri tutarken’’ ibaresi ortadan kaldırılarak, TMS’nin, defterleri tutarken değil, yalnızca finansal tabloları düzenlerken uygulanması esası kabul edilmiştir. Bunun ardından, TTK madde 64’ten TMS ifadesi tamamen çıkarılmış ve maddeye eklenen 5. fıkrayla, defterlerin VUK hükümlerine göre tutulacağı hükme bağlanmıştır. Aslına bakarsak, ülkemizde 1 Ocak 1994’ten beri ‘‘Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması’’⁵⁷ üstüne TMS/TFRS’ye göre defter tutulmasını sağlayacak anlayış yerleştirilebilirdi. Bunun yerine, 6335

⁵⁶ Özkorkut, a.g.e., s. 41 , 42.

⁵⁷ Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması konusunda ayrıntılı bilgi için Bkz: Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara, Gazi Yayınları, 2007, 12. Baskı, s. 3 vd.

sayılı kanun değişikliği neticesinde, VUK'a dayalı ve vergi odaklı bir anlayış oturtulmuştur. Sonuç olarak, beşinci fıkranın 64. maddeye eklenmesi ile, TMS/TFRS'ye göre finansal rapor hazırlamak ve bağımsız denetime tâbi olmak durumunda olan şirketlerde, iki ayrı finansal tablo çıkartılması söz konusu olacaktır.⁵⁸

Bu başlık altında, üzerinde durulması gereken son bir husus daha vardır. Muhasebe standartları, her ne kadar bağımsız denetim kavramıymış gibi görünse de, esasında muhasebe kavramı olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Ve söz konusu standartların, küçük ölçekli şirketlere uygulanabilmeleri mümkün değildir. Böyle bir uygulama, küçük ölçekli ve düşük bütçeli şirketler bakımından fazla maliyetli olacağı gibi, küçük çaptaki şirketler bakımından böylesine kapsamlı bir düzenlemeye gidilmesine de gerek yoktur.

1.4.3. TTK'da Yer Alan Finansal Raporlama Düzenlemesi

6102 Sayılı TTK henüz yürürlüğe girmeden, 6335 Sayılı Kanun ile değişikliğe uğramıştır. TBMM'de , 13 Ocak 2011 tarihinde kanunlaşan 6102 Sayılı TTK'nın 6335 Sayılı Kanunla değişmeden önceki halinin, finansal raporlamaya ilişkin yaklaşımını anlayabilmek adına, 660 Sayılı KHK ile lağvedilen ve yerini KAMUDESK'e bırakan TMSK'nın yetkisini hükme bağlayan 88. maddenin ilk hali ve TMSK tarafından belirlenecek TMS hakkında düzenleme içeren Geçici 1. maddenin ilk halini beraber ele almak gerekmektedir.88. maddenin gerekçesi, yeni dönemde finansal raporlama düzenlemesinin alanının oldukça genişletilmesinin istendiğine işaret etmekteydi. TMS ile muhasebe ilke ve yorumlarının uygulamada birliği gerçekleştirmek ve finansal tablolarla milletlerarası pazarda geçerlilik kazanabilme amacıyla UFRS'lerle tam uyumlu olacak şekilde, yalnızca TMSK tarafından belirleneceği 88.maddenin 2. fıkrasında hükme bağlanmaktaydı. Kısacası madde, bu anlamda tek ve en yetkili otoriteyi TMSK olarak kabul etmekteydi. Hatta, TTK madde 88/3'te, 1522. madde kapsamında belirlenen KOBİ'ler de düşünülmüş ve UFRS'nin uygulamasının KOBİ'ler bakımından masraflı olacağı fikrinden yola çıkılarak, KOBİ'ler için de finansal raporlama standardı hazırlanmıştır. UMSK tarafından hazırlanan standart seti, TMSK tarafından Türkçe' ye çevrildi ve 1 Kasım 2010 tarihinde 27746 Sayılı RG'de

⁵⁸ Özkorkut, a.g.e., s. 42, 43, 45.

yayımlandı.⁵⁹ Sonuç olarak, 6335 sayılı Kanun değişikliği öncesinde, TMSK tarafından belirlenen TMS ikiye ayrılmıştır; TMS/TFRS ve KOBİ/TFRS.⁶⁰

6335 sayılı Kanun, finansal raporlamaya ilişkin olarak oldukça köklü yenilikler yapmıştır. 660 sayılı KHK'nın çıkartılması ve bu KHK ile KAMUDESİK'in kurulması değişiklikleri daha da kapsamlı hale getirmiştir. Öncelikle TTK 64'ü ele alacak olursak, söz konusu maddede, 88. maddeye yapılmış olan yollama ve TMS'ye olan uygunluğa yapılan vurgu artık kanun metninde yer almamaktadır. Kısacası, vergi odaklı denetim anlayışına dönüş söz konusudur. Bu durum, 6762 sayılı Kanun zamanındaki uygulama ile eş konumdadır. Aynı şekilde, TTK madde 65/4'de değişikliğe uğramıştır. 6335 sayılı Kanun ile değiştirilen Geçici 6. maddenin 1.fıkrasına göre belirlenmiş olan TMS'lerin uygulanması, yalnızca KAMUDESİK tarafından belirlenen şirketler bakımından zorunludur. Hatta söz konusu şirketler de, KAMUDESİK tarafından belirlenen standartları doğrudan sağlayarak defter ve kayıt tutmak yerine, TTK 64/5 uyarınca VUK'a göre defter tutacaklardır Sadece yıl sonunda standartlara uygun olarak dönem sonu finansal tabloları düzenleyecek ve bağımsız denetimden geçireceklerdir.⁶¹

Tüm bu değişikliklerin, 6102 sayılı TTK'nun bağımsız denetim bakımından, hazırlık aşamasında benimsediği felsefeyi ne kadar yaraladığı ortadadır. Fakat, 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler bunlarla da sınırlı kalmamıştır.

TTK madde 88'de, 660 sayılı KHK ile lağvedilmiş olan TMSK yerine KAMUDESİK'in kurulmuş olması dolayısıyla değişikliğe gidilmiştir. Defterler bakımından, defterlerin TMS ile bağının kopartılması haricinde doğrudan bir değişiklik göze çarpmamaktadır. Fakat, değişiklik yalnızca bir kurum değişikliğinden ibaret değildir. Çünkü, değişiklik öncesinde, madde metninde (TTK madde 88/2) UFRS'ye tam uyumluluk ifadesi yer almaktaydı ve bu ifade 660 sayılı KHK'da olduğu gibi uyumluluk olarak TTK'ya da yansıtılmıştır. Bunun dışında, maddenin eski halinde UFR ibaresi geçmesine rağmen, değişiklik sonrası bu ifadeni uluslar

⁵⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz: KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, 27746 Sayı ve 1Kasım 2010 Tarihli RG, çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-3.htm> , 19.02.2015.

⁶⁰ Özkorkut, a.g.e., s. 46 vd.

⁶¹ Özkorkut, a.g.e., s. 51 vd.

arası standartlara dönüştürülmesi de hayli dikkat çekicidir. Zira söz konusu kavram son derece içi boş ve muğlak bir kavramdır.⁶²

Bu değişiklikler neticesinde, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarda geçerlilik kazandırmak ideallerinden tamamen vazgeçilmiştir. Değişiklik sebebiyle, her ne kadar 660 sayılı KHK AB müktesebatına uyum sağlamayı amaçları arasında saysa da, bunun gerçekleşip gerçekleşmeyeceği şüphelidir. TTK 397/4 gereğince Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenecek olması da, hükmün anlamını iyice ortadan kaldırmıştır.⁶³

6335 sayılı değişiklik neticesinde, 6102 sayılı Kanun'un felsefesinde ortaya çıkan değişim bu saydıklarımızla da sınırlı kalmamış ve belki de en etkili ve geniş kapsamlı değişiklik, UFRS'lere tam uyumluluk esası getiren 6102 sayılı Kanun'un bu özelliğinin ortadan kaldırılarak, tam olarak neye olduğu bile belli olmayan bir uyumluluk esası getirilmesidir.

Tam uyumlulukta, UFRS'lerin Türkçe'ye aynen çevrilmesi ve uygulanması öngörülmekteydi. TMSK da daima UFRS'lerin tam uyumlu olarak TMS/IFRS haline getirilmesi için çabalıyordu. Zaten 6102 sayılı Kanun'un getirilmesinin amaçlarından biri olan finansal tablolara milletlerarası pazarda geçerlilik kazandırma idealinin de gerçekleşmesi ancak bu şekilde mümkün olabilecekti. Uyumluluk halinde UFRS'lerin direk TMS/IFRS olarak çevrilmesi gerekliydi, fakat buna ilişkin bir yasal zorunluluğun olmaması, tercüme ve hazırlık süreçlerinin doğuracağı bürokrasinin önüne geçmek düşüncesi ve aynı zamanda UFRS'lerde değişiklik yapma isteği, uyumluluk esasının kabulüne ve tam uyumluluğun ortadan kaldırılması eğilimine yol açmıştır. Tüm bu gelişmelere karşın, 660 sayılı KHK madde 9/1-ı bendinde Kurul'un görevleri arasında UMSK ile muhasebe standartları hususunda çalışmalar yapan diğer kurullar ile işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşması imzalamak ve bunlara üye olmaktan bahsedildiğinden dolayı, KAMUDESK'in UFRS'leri takip edeceği düşünülebilir. Ayrıca, halihazırda lağvedilen TMSK

⁶² Özkorkut, a.g.e., s. 56 vd.

⁶³ Özkorkut, a.g.e., s. 59, 60.

tarafından hazırlanmış olan TMS/TFRS'lerin kullanılıyor olması da süreç bakımından umut vericidir.⁶⁴

KAMUDESK, UFRS'ler ile tam uyumlu olmayan TMS/TFRS uygulamasına geçtiğinde, şirketler tarafından hazırlanan finansal tablolar bünyelerinde uluslar arası standartlara tam uyum içermeyen açıklamalar barındıracaktır. Bu durumda, TTK madde 515'de vurgulanan dürüst resim ilkesine sadık kalınmaması anlamına gelmektedir. Sonuç olarak, Türkiye'de yatırım yapan bilhassa yabancı yatırımcılar bakımından güvensizliğe sebep olunacaktır. Dolayısıyla KAMUDESK'in bir an evvel UFRS ile uyumlu TMS/TFRS'yi hazırlaması gerekmektedir.⁶⁵

1.4.4.TMS Uygulaması Açısından KAMUDESK tarafından 14 Kasım 2012'de Alınmış Kurul Kararı

660 Sayılı KHK ile, TMSK'nın lağvedilerek, yerine KAMUDESK kurulmuştur. Söz konusu kurul, kimlerin TMS uygulaması kapsamında olduğunu, 14 Kasım 2012 tarihli kurul kararında açıklamıştır.⁶⁶

Kararın içeriğinde, kimlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'yi uygulamak durumunda olduğunu üç ayrı gruba bölmek suretiyle açıklanmaktadır.Bu kapsamda ele alınan ilk grup, 660 sayılı KHK'da sayılan kamuya yararlı kuruluşlardır. Bu grup hakkında KAMUDESK'e tanınmış olan yetki, 6335 sayılı Kanun'la eklenen 6102 sayılı TTK madde 397/4 karşısında hukuki anlamını tamamen yitirmiş ve uygulanamaz bir hal almıştır. Bunun sebebi, TTK madde 397/4'ün, 398. madde kapsamında bağımsız denetime tâbi olan şirketlerin Bakanlar Kurulu kararınca belirleneceğini hükme bağlamasıdır. Bu durumun aksi düşünülecek olursa, Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetim kapsamına sokulmayan, ancak KAMUDESK'e göre TMS'yi uygulamak durumunda olacak bir liste oluşacaktır. Fakat KAMUDESK, Bakanlar Kurulu kapsamından olmayan bir kamu yararını ilgilendiren kuruluş kategorisi belirleyemez. Aynı karar

⁶⁴ Özkorkut, a.g.e., s. 61, 62.

⁶⁵ Özkorkut, a.g.e, s. 62.

⁶⁶ Kamudesk Kurul Kararı için bkz:17.11.2012 tarih ve 28740 sayılı Resmi Gazete ,bkz: çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121117.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121117.htm> , 19.02.2014.

kapsamından ele alınan ikinci grup ise, TTK madde 397/3 gereğince, Bakanlar Kurulu Kararı'na göre bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir. Üçüncü ve son grup ise, 6102 sayılı TTK madde 1524 (yürürlük) maddesinin ikinci fıkrası kapsamında sayılan şirketlerdir.⁶⁷

KAMUDESK tarafından yayınlanan bu karara göre, yalnızca bir kısım anonim ortaklık TMS uygulayacak olup, bu karar dışında kalan yaklaşık 100.000 anonim ortaklığın hangi muhasebe sistemini uygulayacağı son derece muğlaktır. Çünkü, KAMUDESK bunlar için yalnızca ‘yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına’ karar vermiştir. Yürürlükteki mevzuat denilerek kastedilenin, VUK mu olduğu belli değildir.⁶⁸

1.5. TTK'nun Denetim Standartlarının Belirlenmesi Bakımından Benimsemiş Olduğu Esaslar

Türkiye’de, IAASB tarafından yayımlanmış olan UDS ilk olarak TÜRMOB eliyle, telif ücreti de ödenerek yayınlanmıştır. Bunun ardından Sermaye Piyasası Kurulu tarafından telif ödenmeksizin Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları'nın tercümesi yapılmış ve bu tercüme, Sermaye Piyasası Kurulu'nun önceden yayımlamış bulunduğu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'i Seri:X No:16⁶⁹ ile birleştirilmiş ‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’ Seri:x No: 22 çıkartılmıştır.⁷⁰ Bu konuda yapılan son çalışma ise, halen TÜRMOB tarafından sürdürülmektedir. TÜRMOB bir çeviri daha yayımlayacaktır. Bu çeviri, UDS'lerin en son ve güncel hali olacaktır.⁷¹

6102 sayılı TTK 397/1, 6335 sayılı Kanun ile değişmeden önce, TDS'ye atıf yapmaktaydı. Değişiklik öncesinde TTK Geçici 2. madde, TDS'nin

⁶⁷ Özkorkut, a.g.e., s. 67, 68.

⁶⁸ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 441.

⁶⁹ 4.3.1996 Tarihli ve 22570 Sayılı Resmi Gazete, Bkz: Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22570.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22570.pdf>, 19.2.2015.

⁷⁰ 12.06.2006 Tarihli ve 26196 Sayılı Resmi Gazete, Bkz: Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612m1.htm>, 19.02.2015.

⁷¹ Özkorkut, a.g.e., s.77, 78.

nasıl belirleneceğini düzenlemekteydi. 2 Kasım 2011’de 660 sayılı KHK ile KAMUDESK kurulmuştur ve TDS’yi oluşturup yayımlama yetkisi de KAMUDESK’e verilmiştir. 660 sayılı KHK’ya paralel olarak TTK da 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe girmeden önce 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. Aynı doğrultuda, 660 sayılı KHK geçici 1. maddesi ile, bu KHK’da sayılanlar dışında yer alan tüm denetim standartları hükümsüz kabul edilmiştir. Fakat, 660 sayılı KHK ile, 1 Ocak 2013’ten itibaren bağımsız denetim uygulaması yürürlüğe girmiş olmasına karşın, KAMUDESK hala uluslar arası standartlar ile uyumlu bir TDS yayımlamamıştır TÜRMOB’un 2008 senesinde yayımladığı çeviri ve SPK’nın Sermaye Piyasasında uygulanmak üzere 2006’da yayımladığı Seri:X No: 22 Tebliğ’i haricinde, UDS’nin son halinin Türkiye’de uygulanmasını sağlayacak bir çalışma yoktur.⁷

1.5.1.Dürüst Resim İlkesi

Dürüst resim ilkesi (true and fair view) TTK madde 515’de düzenlenmektedir. Hüküm uyarınca, ‘*Anonim şirketin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır*’ şeklinde bir düzenleme mevcuttur.

Bu maddeyi yakından incelediğimizde, maddenin dört ayrı emredici ilke getirdiği görülecektir. Bu ilkelerden ilki, yılsonu finansal tablolarının TMS’ye göre çıkartılacağıdır. Bir diğer ilke, finansal tablolardan, şirketin malvarlığının, borçlarının, yükümlülüklerinin, öz kaynaklarının ve faaliyetlerinin anlaşılması gerektiğidir. Finansal tabloların tam, anlaşılır geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaç ve işletmenin niteliklerine uygun şeffaf ve güvenilir olması gerektiği ise bir başka ilkedir. Son olarak, şirketin durumunun resminin, gerçeği dürüst ve aslına uygun olarak yansıtması gerekmektedir ki bu da madde metninden çıkartılabilecek son ilkedir. İşte, Anglo-Sakson hukukunun ünlü üst hukuk kuralı true and fair view ilkesi, bu şekilde TTK’ya da yansıtılmıştır. Dürüst resim ilkesi kanunî bir terimdir. Dürüst resim ilkesinin içeriği ve alt ilkeleri, IFRS’yi olduğu gibi yansıtan TMS, öğretisi ve mahkeme kararları sayesinde doldurulur. Dürüst resim ilkesi

bir üst hukuk kuralı olduğundan dolayı, bu ilkeye uymayan ya da bu ilkeyi yeterince temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf edecektir. Bu durumda dayanağını TMK madde 1'den almaktadır.⁷²

TTK madde 398/1'de de dürüst resim ilkesinden bahsedilmektedir. Söz konusu maddede denetleme faaliyeti bakımından ele alınan ilke maddeye şu şekilde yansımıştır: “.....şirketin ve topluluğun malvarlıksal v finansal durumunun TTK madde 515 anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı, yansıtılmamışsa sebeplerini dürüstçe belirtilecek şekilde yapılacağı...” Görüldüğü üzere, bu ilkeye uygun hareket edilip edilmediğinin saptanması da denetçiye kendisi bakımından dürüst hareket etme yükümlülüğü getirmektedir.⁷³

1.5.2.6335 Sayılı TTK'nın Bağımsız Denetimi Düzenleyen Hükümlerinde ve Özellikle TTK madde 397'de yapılan Değişiklikler

TTK'da, 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler madde olarak baktığımızda, 397, 400, 403, 404, 554 ve Geçici 6. maddenin değiştiğini görürüz. 397. maddede yapılan değişiklik, bağımsız denetime tâbi olan şirketlerin alanının daraltıldığı, 397. maddenin birinci ve ikinci fıkralarının değiştiği ve bu maddeye dördüncü bir fıkra daha eklendiği göze çarpar. Dikkat çekici olan, eklenen dördüncü fıkra ile, tüm sermaye şirketlerini bağımsız denetime tâbi tutan anlayışın terk edilmiş olduğudur. Bunun haricinde, finansal tablolar bakımından yapılan değişiklik de, küçük bir değişiklik gibi görünmesine karşın oldukça büyük farklılıklar yaratacaktır. Değişiklik öncesinde, bir anonim ortaklığın düzenlemiş olduğu finansal tablolar hakkında, denetçi tarafından olumsuz görüş yazısı verilmiş yahut görüş bildirmekten kaçınılmışsa, genel kurul söz konusu finansal tabloya bağlı hiçbir işlem yapamıyordu. Yönetim kurulu olumsuz görüş bildirilen ya da görüş bildirmekten kaçınılan finansal tablo ile ilgili olarak görüş yazısının tesliminden itibaren 4 gün içinde genel kurulu toplantıya çağırıyor, genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçiyor ve yeni seçilen yönetim kurulu 6 ay içinde esas sözleşmeye ve standartlara uygun yeni bir finansal tablo hazırlıyordu. Fakat 6335 sayılı Kanun değişikliği sonrasında bu anlayış terk edilmiştir. Artık genel kurul, olumsuz görüş yazısı verilen ya da görüş

⁷² Gönen Eriş, Ticari İşletme ve Şirketler, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 3382.

⁷³ Özkorkut, a.g.e., s. 82.

bildirilmekten kaçınılan bir finansal tablo ile ilgili karar alma yetkisine sahiptir. Yapması gereken tek şey ise, finansal tablonun başlığında, ne çeşit bir görüş aldığını belirtmektir (TTK madde 397/2). Bu değişikliğin amacının, şirket bakımından karar almaya yetkili tek organ olan genel kurulun yetki alanının daraltılmaması ve bu şekilde oluşacak boşluğun önüne geçilmesi olduğu söylene de,⁷⁴ olumsuz görüş verilmiş ya da görüş bildirilmekten kaçınılmış bir finansal tablonun, güvenilir olmayacağı, dürüst resim ilkesine aykırılık teşkil edeceği, böyle bir şirkete kimsenin yatırım yapmayacağı gibi, hiçbir finans kuruluşunun da kredi vermeyeceği son derece açıktır.⁷⁵

6335 sayılı Kanun ile değiştirilen TTK madde 400 ve 404. maddeler ile, KAMUDESİK'i kuran 660 sayılı KHK'ya uyum arttırılmıştır. Tüm bu değişiklikler çerçevesinde, gidişata ilişkin birtakım kaygılar duymamak mümkün değildir, zira, hangi şirketlerin bağımsız denetim kapsamına gireceğinin, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi, denetimi gerçekleştirenlerin KAMUDESİK tarafından saptanacak olması, KAMUDESİK'in de Maliye Bakanlığı'na bağılı ve onun altında bir kurum olduğunu düşündürmektedir.⁷⁶

TTK madde 553/1'de de, "kusurlarının bulunmadığını ispat etmedikçe" ifadesi kaldırılarak yine birinci fıkraya, "kusurlarıyla" ibaresi eklenmiştir.

TTK madde 1524. maddedeki değişiklik ile, tüm sermaye şirketlerinin kuruluştan itibaren internet sitesi kurma yükümlülüğü varken bu ortadan kaldırılmış ve yalnızca bağımsız denetime tâbi olan şirketlere internet sitesi koyma yükümlülüğü getirilmiştir.

Geçici 6. maddedeki değişiklik ile, bağımsız denetçi seçme tarihi 1 Mart 2013'ten 31 Mart 2013'e dek uzatılmıştır. Bakanlar Kurulu kapsamında olmadığından dolayı bağımsız denetime tâbi olmayan şirketlerin, 6762 sayılı TTK kapsamında görev yapmakta olan denetçilerinin görev süreleri de 6335 sayılı Kanun

⁷⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz: 403. maddeye ilişkin değişiklik Tasarısı 20.madde gerekçesi, 6335 Sayılı Kanuna İlişkin Adalet Komisyonu Raporu, s.7.

⁷⁵ Özkorkut, a.g.e., s. 82, 83,84.

⁷⁶ Özkorkut, Siyasal İktidarın Elinde Vergiden Sonra Yeni Bir Silah: "Bağımsız Denetim", 28.01.2013 tarihinde eklenmiş köşe yazısı, çevrimiçi: <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=55> , 20.02.2015.

ile değişen Geçici 6. maddenin ikinci fıkrasına göre 31 Mart 2012 tarihinde sonlanmıştır.⁷⁷

1.5.3. 6455 Sayılı Kanunun TTK madde 397’de Yaptığı Değişiklikler

6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile, 6102 sayılı TTK madde 397/4 gereğince bağımsız denetime tâbi olmayan şirketler bakımından denetim öngören iki yeni fıkra eklenmiştir. TTK madde 397/5 gereğince öngörülen denetim, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Denetimidir. Bu denetimin gerçekleştirilmesi adına, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkartılacak yönetmelik halen beklenmektedir. şu da unutulmamalıdır ki, TTK madde 397/3’te meydana gelen bu değişiklik, aslen TTK madde 635’de yapılan değişikliğin sonucudur. 6455 sayılı Kanun ile TTK’ da değişen tek madde 397/4 değildir, bu anlamda aynı değişiklik ile TTK madde 400/2’nin ikinci cümlesi de değiştirilmiştir; *“On yıl içinde aynı şirket için yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi, üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seğilemez. KAMUDESİK, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkrada belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir.”*⁷⁸

Göröldüğü üzere, 6455 sayılı Kanun ile, KAMUDESİK tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetimin yanına bir de GTB tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetim eklenmiş bulunmaktadır. Burada amaç, bağımsız denetime tâbi şirketleri belirleyecek Bakanlar Kurulu kararının dışında kalan şirketlerde bağımsız denetimi gerçekleştirmektir. Kanun değişikliğinin üzerinden geçen zaman dikkate alındığında, hala GTB tarafından bir yönetmeliğin yayımlanmamış olması ise, hayli ilginçtir. Bakanlık tarafından yapılan son açıklama, bu alandaki çalışmaların devam ettiği yönündedir.⁷⁹

⁷⁷ Özkorkut, Anonim şirketlerde Bağımsız Denetim, s.87.

⁷⁸ Özkorkut, Anonim şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 88.

⁷⁹ Ayrıntılı bilgi için bakınız: çevrimiçi: <http://www.gtb.gov.tr/haberler/her-sirkete-bagimsiz-denetim>, 20.02.2015.

1.6. 660 sayılı KHK' nın Bağımsız Denetim Açısından Getirmiş Olduğu Esaslar

660 sayılı KHK⁸⁰, 2 Kasım 2011'de resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu KHK'da, bağımsız denetim ve bağımsız denetim ilişkin konular düzenlenmektedir. 660 sayılı KHK ile, bağımsız denetim hususunda her türlü yetkiyi elinde bulunduran kurum olma özelliğini taşıyan KAMUDESK kurulmuştur.

660 sayılı KHK'nin en önemli maddesi, Geçici 1. maddesinin 2. fıkrasıdır. Söz konusu maddede, "*Denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin, bu Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz*" denilmektedir. Söz konusu hükümden de açık bir şekilde anlaşılacağı üzere, bağımsız denetim hususundaki düzenlemeler 660 sayılı KHK'ya uygun olmadığı sürece bağlayıcı nitelik taşımayacak ve uygulanmayacaktır.

1.7. 660 Sayılı KHK ve 6102 sayılı TTK Haricindeki Düzenlemeler Bakımından Bağımsız Denetim

Kuşkusuz ki, gerek 660 sayılı KHK ve gerekse 6102 sayılı TTK bağımsız denetim hususunda oldukça yeni düzenlemelerdir. 6762 sayılı TTK zamanında çıkartılmış ve halen yürürlükte olup da, bir takım ekleme ve çıkarmalarla 660 sayılı KHK ve 6102 sayılı TTK' ya uygun hale getirilen pek çok başka bağımsız denetim mevzuatı mevcuttur. Bu mevzuat, elbette, TTK ve 660 sayılı KHK gibi genel düzenleme değil, fakat kendi özel alanlarında kullanılmak üzere geliştirilmiş düzenlemelerdir.

660 sayılı KHK' da, bu mevzuat çeşitliliğinden bahsedilmiş ve mevcut parçalı yapı açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bu parçalı yapıyı incelemeye BDDK' dan başlayacak olursak, bankacılık sektöründe uygulanmak üzere, 2002 ve 2006 senelerinde, BDDK tarafından çıkartılmış iki ayrı yönetmeliğin mevcut olduğunu görürüz. Bunlardan ilki; "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik

⁸⁰ 660 Sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Deneti Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK, bkz: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm> , 20.02.2015.

ve Bağımsız Denetimi Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” dir. (2002) Bir diğer düzenleme ise, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik⁸¹”tir. (2006)

Sermaye piyasası bakımından yapılan düzenlemeler de mevcuttur Örneğin 2499 Sayılı SPK, 1996 tarihli Seri:X No: 16 numaralı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ ve 2006 senesinde çıkartılan Seri:X, No: 22 numaralı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliği.

Enerji Piyasası’na ise, 03.10.2003 tarihli Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetleme Kuruluşunca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik mevcuttur.

Son olarak, Sigorta ve Reasürans Şirketleri bakımından 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve bunun yanında Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkartılan 08.09.2003 tarihli Sigorta ve Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Yapılmasına İlişkin Yönetmelik mevcuttur.

İşte, 660 Sayılı KHK, bağımsız denetim bakımından mevcut olan bu mevzuat çeşitliliğini ve dağınık yapıyı bu şekilde özetleyerek, bağımsız denetimi organize edecek bir üst kurumun varlığına işaret etmektedir.

Asıl incelenmesi gereken husus, 660 sayılı KHK ‘nın ardından bu düzenlemelerde bir değişiklik yapıp yapılmadığıdır. Zira, bu düzenlemelerin 660 sayılı KHK’ya uyum sağlamaması durumunda, geçersiz olacakları açıktır.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu zaten KAMUDESİK’in kurulmasından sonra 30 Aralık 2012’de yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun ile 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK arasındaki ilişki, Kanunun 62. maddesi ile kurulmuştur. KAMUDESİK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları arasından SerPK uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak olanlardan, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından ilave şartların istenmesinin mümkün olduğu hükme bağlanmıştır. Ayrıca, SPK yapacağı kalite kontrol çalışmalarını KAMUDESİK’e bildirecektir. Sonuç olarak, Sermaye Piyasasında KAMUDESİK tali bir kuruma

⁸¹ 1 Kasım 2006 Tarih ve 26333 Sayılı Resmî Gazete,bkz: [http:// www.resmigazete.gov.tr /eskiler/2006/11/20061101-28.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-28.htm), 20.02.2015.

dönüştürülmüştür. Çünkü, KAMUDESİK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları, SPK tarafından istenilen şartları gerçekleştirmediğçe Sermaye Piyasasında bağımsız denetimi gerçekleştiremez.⁸²

Kısacası, Sermaye Piyasasında yapılacak bağımsız denetim açısından da KAMUDESİK'in TMS koyma yetkisi korunmaktadır. Raporlar bakımından da KAMUDESİK tarafından yayımlanan TMS ve TFRS'ler esas alınacaktır.Yani, Sermaye Piyasası Kanunu'na tâbi şirketler, KAMUDESİK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'ye tâbi olacaklardır ama priblem, TMS/TFRS'ler, UMS/UFRS'ler ile tam uyumlu olmazsa yaşanacaktır. Bilhassa yabancı şirketler bakımından bu sorundan kaçmak imkansızdır. Sermaye Piyasası bakımından belirtilmesi gereken son durum, SPK 6362 sayılı SerPK yürürlüğe girdikten sonra Seri:X No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inin tamamen değiştirilmediği, sadece kısmi değişiklikler yapılarak, Seri:X No: 28 Tebliğini hazırlandığıdır.⁸³

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 33/1 maddesi SerPK'nun 145.maddesi ile, SerPK'nun 62.maddesine benzer şekilde değiştirilmiştir. KAMUDESİK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları, 15.madde kapsamında istenen ilâve şartlar, Merkez Bankasından ve kuruluş birliklerinden görüş alınarak Kurul tarafından belirlenir ve söz konusu şartları taşıyan bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste belirlenir ve kamuoyuna açıklanır. BDDK bakımından da yapacağı çalışmaları, KAMUDESİK'e bildirme yükümlülüğü söz konusudur.⁸⁴

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve 4631 sayılı Bireysel Emeklilik ve Yatırım Sistemi Kanunu düzenlemesine baktığımızda, her iki kanunda da farklı maddelerin olduğunu görürüz. Ayrıca, Başbakanlık tarafından çıkartılan Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik⁸⁵ vardır.

⁸² Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.94 vd.

⁸³ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 94 vd.

⁸⁴ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.101.

⁸⁵ 12.07.2008 Tarih ve 26924 Sayılı Resmi Gazete, bkz: [http:// www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?Home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?Home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712.htm), 22.02.2015.

Söz konusu tüm mevzuatın, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK göz önünde bulundurularak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.⁸⁶

Bağımsız denetimin farklı alanlardaki yansımaları konusu bakımından ele alınması gereken son alan, enerji piyasası'dır, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) 4628 Elektrik Piyasası Kanunu vardır. Bunun haricinde, 4446 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu bulunmaktadır. Kanunlara ilave olarak, 03.10.2003 tarih ve 25258 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan "Doğalgaz Piyasasında Faaliyet Gösterecek Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" vardır. Şuanda yürürlükte olan tebliğ ise, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Tebliğ'dir.⁸⁷ Son olarak belirtmek gerekir ki, EPDK, 20 Şubat 2013'te yaptığı bir açıklama ile, bağımsız denetimle alakalı faaliyetleri bakımından, KAMUDESİK'ten yetki alınacağını söylemiştir.⁸⁸

2. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

2.1.Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesi Adına Getirilen Düzenlemeler

2.1.1.TTK Madde 397/4 Hükmü Neticesinde Getirilen Düzenleme

6102 sayılı TTK, 6335 sayılı Kanun ile yapılmış değişiklik sonucunda, finansal raporlamanın uygulanması bakımından oldukça daraltılmıştır. Aynı şekilde, bağımsız denetime tâbi şirketler konusunda da daraltmaya gidilmiştir. TTK madde 398 gereğince, bağımsız denetime tabi şirketler konusunda, TTK madde 397' de bir düzenleme getirilmiş ve bağımsız denetime tabi şirketlerin, Bakanlar Kurulu'nca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Bu anlamda bir daraltmaya gidilmesinin pek çok sebebi olabilir. Finansal raporlamanın maliyetinin yüksek oluşu ve küçük ölçekli bir takım

⁸⁶ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 105 vd.

⁸⁷ 29.11.2011 tarih ve 28127 sayılı Resmi Gazete bkz: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111129.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111129.htm>, 22.02.2015.

⁸⁸ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, 107 vd.

şirketlerin bu anlamda mağdur olmalarının önüne geçilmesi adına böyle bir daraltılmaya gidilmiş olması da son derece akla yatkındır.

Bu konu hakkında, TTK'nın KOBİ ölçeği düzenlemesi de oldukça önemlidir. Ölçek farklılıkları, şirketler bakımından birleşme, bölünme, tür değiştirme düzenlemeleri ile 1530. madde bakımından önem taşımaktadır. Keza, ölçek farklılıkları bağımsız denetim konusunda da hayli önemlidir. Bağımsız denetim bakımından ölçek farklılıklarının ele alındığı madde, TTK madde 400'dür. 400. maddenin kanunlaşan halinde, denetçinin ortakları sadece YMM ve SMMM olan bağımsız denetleme kuruluşu olabileceği, orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerin bir ya da daha fazla YMM veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilecekleri hükme bağlanmıştı. Fakat 400. madde de, 6335 sayılı Kanun ile değişiklikten nasibini almıştır. 400. maddenin son haline göre, denetçinin bağımsız denetimi gerçekleştirmek amacıyla 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve KAMUDESK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri olabileceği hükme bağlanmıştır. Sonuç itibarıyla, denetçinin bağımsız denetim kuruluşu mu, yoksa denetleme yapma yetkisine sahip bir meslek mensubu mu olacağını düzenleyen ölçeklendirme anlayışı terk edilmiştir.⁸⁹

2.1.1.1.TTK'nın KOBİ Ölçeği Düzenlemesi

Burada ele alınması gereken bir başka konu, TTK'nın KOBİ ölçeği düzenlemesidir. KOBİ'lere ilişkin ölçeği belirleme yetkisi, TTK madde 1522 ile hükme bağlanmıştır ve 6335 sayılı Kanun değişikliğine göre söz konusu yetki, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na aittir. Madde hükmüne göre bu yetki, GTB tarafından KAMUDESK ve TOBB'un da görüşü alınmak suretiyle kullanılacaktır. Fakat, bilindiği üzere, 2011 senesinde yaşanmış olan ve otuz beş adet KHK'nın çıkartıldığı dönemde, TTK madde 1522 ile yeni bakanlıklar oluşturulmuş ve söz konusu yetki Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na da tanınmıştır. İki bakanlığa birden böyle bir yetki verilmiş olsa da, her iki bakanlığın da aynı anda söz konusu yetkiyi kullanmaları beklenemez. Böyle bir durumda, olası görüş ayrılıkları ve iki başkanlığın verdiği karışıklık zaten bağımsız denetim anlamında karışık olan düzenlemeleri daha büyük bir çıkmaza sürükleyecektir. Bu durumun farkına varan

⁸⁹ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.111.

kanun koyucu, 10 Eylül 2012 tarihinde, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik' i hazırlayarak, Resmi Gazete'de yayımlamıştır.⁹⁰ Söz konusu Yönetmelik de, KOBİ ölçüsünün belirlenmesi konusunda, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nı yetkili kılmıştır.⁹¹ TTK madde 1523 kapsamında da, KOBİ ölçütleri üzerinde olan sermaye şirketleri, büyük sermaye şirketi sayılmaktadır. Bizim konumuz açısından önemli olan ise, KOBİ ölçeklendirmesinin bağımsız denetim bakımından önem taşıyıp taşımadığıdır. TTK madde 1523, TTK madde 1522 atfı ile düşünüldüğünde, söz konusu 40.000.000,- TL'lik sınırı aşan şirketler de, büyük ölçekli kabul edilecektir. Fakat Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ölçütleri sağlamadıkları sürece, bağımsız denetim kapsamı dışında kalacaklardır. Bu durumda bağımsız denetim açısından TTK madde 1523 uyarınca bir sermaye şirketinin büyük ölçekli olması, Bakanlar Kurulu Kararı'ndaki limitler aşılmadığı sürece bir önem taşımayacaktır.⁹²

2.1.1.2.Yabancı Şirketlerin Bağımsız Denetimi

Yabancı şirketlerde bağımsız denetimin ne şekilde gerçekleştirileceği konusunda, öncelikle, şirketin yabancılık vasfının hangi kriterler göz önünde bulundurularak verileceğini değerlendirmek gerekmektedir. Yabancılık vasfı, TTK'da yer alan genel hükümlere göre, yahut söz konusu şirketin faaliyette bulunduğu iş koluna göre verilecektir. Ortakların vatandaşlığını belirlemek bakımından dikkate alınacak unsur, şirketin merkezidir. Bu anlamda, merkezi Türkiye dışında yer alan ticari işletmeler ve merkezi yabancı ülkede bulunan işletme kavramları⁹³ dikkat çekmektedir.⁹⁴ Konuya bağımsız denetim çerçevesinde yaklaşacak olursak, yabancı sermayenin Türkiye'de kurulduğu şirketler, daha doğru bir ifadeyle, yabancı sermayenin kurduğu ve işletme merkezi Türkiye'de bulunan

⁹⁰ Bkz: 04.11.2012 Tarih ve 28457 Sayılı Resmi Gazete:
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104.htm>, 22.02.2015.

⁹¹ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 112, 113.

⁹² Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 117.

⁹³ Söz konusu kavramlara, TTK madde 40/4 ve 48/3'te yer verilmektedir.

⁹⁴ Gülören Tekinalp, Türk Yabancılar Hukuku, İstanbul, Beta Yayınevi, 2002, 7. Baskı, s. 57, 58.

şirketler, Türk Şirketi olacaklarından dolayı, bağımsız denetim bakımından da TTK' ya tâbi olacaklardır.⁹⁵

Burada üzerinde durulması gereken bir başka husus ise, merkezi yurt dışında olan şirket ya da şirketlerle Türkiye'de kurulmuş, merkezi Türkiye'de bulunan bir Türk şirketinin ya da Türk şirketlerinin TTK m.195 uyarınca şirketler topluluğu oluşturması durumunda hakim şirketin TTK' ya göre konsolide finansal tablolarını bağımsız denetimden geçirme zorunluluğu olacak mıdır? Şirketler topluluğunun konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimini düzenleyen TTK 397/1 gereğince, TTK' nın söz konusu hükümlerinin, hakim teşebbüs veya hakim şirketin ya da bağlı şirketin yabancı şirket olduğu bir şirketler topluluğunda uygulanacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Kısacası söz konusu şirketler de bağımsız denetime tâbi tutulacaklardır.⁹⁶

3.23 Ocak 2013 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ve Bu Kararda Yapılan 14 “Mart 2014 Tarihli Değişiklik

TTK madde 397/4 uyarınca, TTK madde 398 kapsamında bağımsız denetime tâbi olacak şirketler, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecektir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı'nın kapsamına, 6102 sayılı TTK' da düzenlenmiş sermaye şirketleri girmektedir. Fakat, sermaye şirketleri haricinde, bazı KİT'lerin de bağımsız denetime tâbi olacağı bu karar ile hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu Kararı'nın, TTK madde 397/4 hükmünden aldığı yetki gereğince, yalnızca anonim şirket şeklinde kurulmuş KİT'ler ve bunların bağlı ortaklıklarını bağımsız denetim kapsamında değerlendirmesi mümkündür.⁹⁷

Bakanlar Kurulu Kararı'nın amacı, 6102 sayılı TTK madde 398 kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin ve bu şirketlere ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir. Karara ek olarak iki adet liste yayımlanmıştır. Bakanlar Kurulu Kararınının 3. maddesinin birinci fıkrasındaki üç genel ölçütten ikisini sağladığından dolayı bağımsız denetime tâbi olanların yanında, bir de Karara ekli (I) sayılı listede yer alan şirketler de, doğrudan herhangi bir ölçüte bakılmaksızın,

⁹⁵ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.119,120.

⁹⁶ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.121, 123.

⁹⁷ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 124, 126.

bağımsız denetime tâbi olacaktır. Bakanlar Kurulu Kararının, bağımsız denetime tâbi olacak şirketi belirleyen üçüncü maddesi, değişiklik öncesi şu şekildeydi:

Madde 3- (1) Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile, ekli (I) sayılı listede yer alan şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 26.06.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tâbidir.

a)Aktif Toplamı: yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası,

b)Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon ve üstü Türk Lirası,

c)Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.

Bu maddenin daha iyi anlaşılabilmesi açısından farazi bir şirketin durumunu tablo üzerinde ele alacak olursak;

Hesap Dönemleri ⁹⁸	Bilanço aktif toplamı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 500 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
31/12/2011	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans Yılı
31/12/2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans Yılı
31/12/2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi Değildir
31/12/2014*	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir

⁹⁸ Bu tablo, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararından esinlenerek oluşturulmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130312-23.htm,24.02.2015>.

31/12/2015	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
31/12/2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi Değildir

*31/12/2014 tarihinde sonlanan hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının %20 ve daha fazla altında kalmadığı varsayılmıştır.

Söz konusu madde, ‘‘Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar’’⁹⁹ ile, şu şekilde değiştirilmiştir;

- a) Aktif Toplamı: ellimilyon ve üstü Türk Lirası,
- b)Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü.

Yapılan değişiklik bununla sınırlı olmamakla beraber, söz konusu değişiklik ile, bağımsız denetim tâbi olacak şirketler bakımından öngörülen kriterlerin miktarlarının düşürüldüğü gözlemlenmektedir.

Bağımsız Denetime Tâbi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararının değişiklikten önce üçüncü maddesi şu şekilde devam etmekteydi;

(2) Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 ile 660 sayılı KHK hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tâbidir.

Ekli (II) sayılı liste ise şu şekildeydi;

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 şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif Toplamı: kırkmilyon ve üstü Türk Lirası,

⁹⁹ Söz konusu karar, 14.03.2014 Tarih ve 28941 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bkz: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm>, 24.02.2015.

b)Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası,

c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.

2)Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif Toplamı: ellimilyon ve üstü Türk Lirası,

b)Yıllık net satış hasılatı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,

c) Çalışan sayısı yüzyetmişbeş ve üstü.

3)Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile, çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15.01.2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 05.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1525.maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tâbi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif Toplamı: yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,

b)Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası,

c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.

4)20.02.2001Tarihli ve 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18.04.2011 Tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 02.03.2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca EPDK düzenlemelerine tâbi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tâbi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif Toplamı: yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,

b)Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası,

c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.

(5) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif Toplamı: onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı elli ve üstü.

(6) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, TMSF kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif Toplamı: yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.

(7) 08.06.1984 tarihli v 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayenin en az %50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif Toplamı: kırkmilyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.

Bağımsız Denetime Tâbi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Karar sonrasında, söz konusu kararın ikinci maddesi gereğince, yukarıdaki (II) sayılı listenin dördüncü sırasının (a), (b) ve (c) bentleri ile, yine aynı kararın üçüncü maddesi uyarınca, (II) sayılı listenin altıncı sırasının (a), (b) ve (c) bentleri değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikten sonraki durum şu şekildedir:

4) 20.02.2001Tarihli ve 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18.04.2011 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 02.03.2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca EPDK düzenlemelerine tâbi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tâbi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif Toplamı: ellimilyon ve üstü Türk Lirası,

b)Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası,

c) Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü.

(6) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, TMSF kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif Toplamı: ellimilyon ve üstü Türk Lirası,

b)Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası,

c) Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü.

Görüldüğü üzere, söz konusu değişiklikle de, bağımsız denetime tâbi olma açısından aranan koşullarda azaltma yapılmış ve bu değişikliğin, 1 Ocak 2015'ten itibaren uygulanmasına karar verilmiştir.

Bu açıklamaların ardından (I) sayılı listeyi incelemeye başlamadan önce, kararın üçüncü maddesini biraz yakından inceleyecek olursak, (I) sayılı listede sayılan şirketlerle, (II) sayılı listeye dahil olmayan, tek başına yahut bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle beraber fıkra da yer alan üç ölçütten en az ikisini sağlayan diğer sermaye şirketlerinin, bağımsız denetime tâbi olacağı, buna karşın, kararın 3.maddesinin ikinci fıkrası gereğince, maddenin ilk fıkrasından farklı olarak ayrı ölçütlere göre değerlendirilmektedir. Genel ölçütler haricinde bu şekilde farklı

ölçütlerin getirilmiş olması, hangi sıra için hangi şirketin bağımsız denetime tâbi tutulup hangilerinin bağımsız denetim dışında bırakılacağı açısından sanki şirketler tek tek ele alınarak düşünülmüş izlenimi vermektedir.¹⁰⁰

Kararda yer alan (I) sayılı listeyi inceleyecek olursak, bu listede, şirketlerin altı bent halinde gruplandırıldığı görülmektedir. Bu durum, bazı şirketlerin birden fazla benden kapsamına girmesine sebep olabilir. Örneğin, derecelendirme kuruluşlarını ele alacak olursak, bunların hem sermaye piyasası bakımından ilk bende, hem de finansal kuruluşlar bakımından ikinci bentte sayıldığını görürüz. SPK ve BDDK' dan her iki sektör için de ayrı ayrı faaliyet izni almış olan bu şirketlerin her iki sektör bakımından da bağımsız denetime tâbi tutulması söz konusu olacaktır.¹⁰¹

Bakanlar Kurulu Kararında yer alan (I) sayılı liste:

1)Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi şirketlerden;

- a)Yatırım Kuruluşları
- b)Kolektif yatırım kuruluşları
- c)Portföy Yönetim şirketleri
- d)İpotek finansmanı kuruluşları
- e)Varlık kiralama şirketleri
- f)Merkezi takas kuruluşları
- g)Veri depolama kuruluşları
- ğ)Derecelendirme kuruluşları
- h)Değerleme kuruluşları

¹⁰⁰ Özkorkut, Siyasal İktidarın Elinde Vergiden Sonra Yeni Bir Silah: " Bağımsız Denetim", 28.01.2013 tarihinde eklenmiş köşe yazısı, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=55>, 24.02.2015.

¹⁰¹ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.131.

1) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler

2) 19.10.2015 tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tâbi şirketlerden;

a) Bankalar Derecelendirme Kuruluşları

b) Derecelendirme Kuruluşları

c) Finansal Holding Şirketleri

d) Faktoring şirketleri

e) Finansman şirketleri

f) Varlık yönetimi şirketleri

g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 03.06.2007 tarihli 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28.03.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Şirketleri Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet gösterilmesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi ve ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11.08.1982 tarihli 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.

6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

4. KAMUDESK'in 28 Şubat 2013 Tarihli Kurul Kararı ve Bu Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul Ve Esaslar¹⁰²

KAMUDESK, 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4.maddesinin altıncı fıkrası gereğince, 28 Şubat 2012 tarihinde bir Kurul Kararı almıştır. Söz konusu kararın ekinde, “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar” yer almaktadır.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı madde 3/1 uyarınca aradığı ölçütlerin ne şekilde uygulanacağı, “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar” vasıtasıyla belirlenmektedir. Söz konusu ölçütlerin değişiklikten sonraki hali, yukarıda da belirttiğimiz üzere şu şekildedir:

“Aktif Toplamı: ellimilyon ve üstü Türk Lirası

Yıllık net satış hasılatı: yüzmilyon ve üstü Türk Lirası

Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü”

Bir şirketin yukarıda yer alan şartlardan en az ikisini üst üste en az iki hesap dönemi sağlaması gerekmektedir. Sağlanan şartların aynı olması gerekmez. Bunu bir tablo¹⁰³ üzerinden inceleyecek olursak;

¹⁰² KAMUDESK'in Bakanlar Kurulu Kararlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında 28 Şubat 2013 Tarihinde almış olduğu kurul kararının beşinci maddesinin 1 ve 2.fıkraları , 10.maddesinin 1.ve 2. Fıkraları ve 11.maddesinin 1.fıkrası 14.03.2014 tarihinde değiştirilerek Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰³ Bu tablo, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararda yer almaktadır.

Hesap Dönemleri	Bilanço Aktif Toplamı 50 Milyon TL ve üzeri mi?	Yıllık net satış hasılatı 100 milyon TL veya üzeri mi?	Çalışan sayısı 200 veya üzeri mi?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
01.12.2015	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans Yıl
01.12.2016	Evet	Evet	Hayır	Sağlamıyor	Referans Yıl
01.12.2017	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi Değildir
01.12.2018	Hayır	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabidir
01.12.2019	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
01.12.2020	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

Bakanlar Kurulu Kararına ekli bulunan (I) Sayılı Liste kapsamına giren şirketler bakımından herhangi bir ölçüt aranmamaktadır. Bu şirketlerin bağımsız denetime tabi olmalarının sebebi söz konusu listede yer alan şirketlerden olmalarıdır. (II) Sayılı Liste bakımından ise, yukarıda da sözünü ettiğimiz gibi, sayılan ölçütlerden en az ikisini iki hesap dönemi art arda sağlamış olmak yeterlidir.¹⁰⁴ (II) Sayılı Liste’de yer alan şirketlerin denetime tabi olup olmadıklarının belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken, vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınacağı, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Bağımsız Denetime Tâbi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar madde 6’da hükme bağlanmıştır.

¹⁰⁴ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.140.

Henüz bağımsız denetime tabi değilken, şirket tarafından vergi denetimi anlayışı ve kurallarına göre tutulmuş verilerden çıkarılacak sonuçlara göre bir şirketi bağımsız denetime tabi kılmak ya da kılmamak çok doğru bir yaklaşım değildir. Çünkü, şirketin bağımsız denetime tâbi olup olmadığının anlaşılabilmesi için, henüz bağımsız denetim anlayışı yaygınlaşmamışken ve dolayısıyla TMS uygulaması yokken oluşturulan finansal tabloların değerlendirilmesi ile şirketin bağımsız denetim kapsamına alınması (ya da alınmaması) kesinlikle yerinde bir tutum değildir.¹⁰⁵

Bağımsız Denetime Tâbi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar madde 13'e göre, bağımsız denetime tabi şirketlerin denetime tâbi oldukları döneme ilişkin finansal tabloları bağımsız denetimden geçmiş halde, geçmiş dönemlere ait finansal tabloları ise denetimden geçmiş olanlarla karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır.

Şirketlerin bağımsız denetime tabi olabilmeleri bakımından aranan bir diğer ölçüt ise, şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatıdır. Aktif toplamın ve yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında, 7. madde kapsamında, bilhassa bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketlerin durumu dikkat çekmektedir.¹⁰⁶

Bir şirketin, bağımsız denetim kapsamında olup olmayacağını belirlenmesi bakımından dikkate alınan son unsur, o şirketin çalışan sayısıdır. Şirketin çalışan sayısının ne şekilde hesaplanacağı, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar madde 8'de açıklığa kavuşturulmuştur. Söz konusu maddeye göre:

1)Şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde , muhtasar beyannamede bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesi ile elde edilir.

2)Ortalama çalışan sayısının belirlenmesinde, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır.

¹⁰⁵ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 171.

¹⁰⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz: Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar madde 7.

3)Çalışan sayısının hesabında, 7. madde çerçevesinde şirketin kendisinin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin yurtiçinde ve yurtdışında bulunan çalışan sayıları da dikkate alınır.

Aranan koşullardan en az ikisini art arda iki hesap dönemi boyunca sağlayan bir şirketin, artık bağımsız denetime tâbi hale geldikten sonra hangi şartlar altında bağımsız denetim kapsamından çıkacağı, Bağımsız Denetime Tâbi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar Madde 10'da düzenlenmektedir. Usul ve Esasların değişen maddeleri arasında yer alan bu hükmün 3. fıkrası gereğince, bu madde, denetime tabi şirketlerden 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki (I) Sayılı Listede yer alan şirketlere uygulanmayacaktır.

Bağımsız Denetime Tâbi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar madde 10'da yapılan değişikliği, yukarıda yer verilen tabloyu tekrarlayarak izah etmek mümkün olacaktır:

Hesap Dönemleri ¹⁰⁷	Bilanço Aktif Toplamı 50 Milyon TL ve üzeri mi?	Yıllık net satış hasılatı 100 milyon TL veya üzeri mi?	Çalışan sayısı 200 veya üzeri mi?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
01.12.2015	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans Yıl
01.12.2016	Evet	Evet	Hayır	Sağlamıyor	Referans Yıl
01.12.2017	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi Değildir
01.12.2018	Hayır	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabidir
01.12.2019	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
01.12.2020	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Değildir

¹⁰⁷ Bu tablo, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar'dan esinlenilerek hazırlanmıştır.

Tablodan da anlaşıldığı üzere, madde 10/1’de yapılan değişikliğin sebebi, bağımsız denetime dahil olmak bakımından şirketlerde aranan ölçütler için yapılan değişikliklerdir.

Bakanlar Kurulu Kararında yer alan genel ölçütlerle, Ekinde yer alan (II) Sayılı Listedeki ölçütlere göre bağımsız denetime tâbi olan şirketler, tek başına yahut bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle beraber 5. maddede belirtilen ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmışlarsa, takip eden hesap döneminde bağımsız denetim kapsamından çıkarılacaklardır.¹⁰⁸

5. 6455 Sayılı Kanuna İle Bağımsız Denetim Kapsamına Alınan Şirketler

6455 sayılı Kanun ile, TTK madde 397’ye iki yeni fıkra eklenmiş ve böylelikle 397/4 kapsamında olmadığı ve ETK kapsamında öngörülen denetimden de zaman faktörü nedeniyle mahrum kalan şirketler bakımından farklı bir denetim türü öngörülmüştür. Yapan kurum farklı da olsa (GTB) bu fıkralar ile öngörülen denetim de, bağımsız denetimdir. Hatta KAMUDESK tarafından yapılan bağımsız denetimle de benzer noktaları bulunmaktadır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, piyasadaki anonim şirketlerin neredeyse tamamında yakınının ETK’ ya göre öngörülmüş denetim organının da 31 Mart 2013 itibariyle son bulması ile beraber, denetimsiz kalmaları durumu ortaya çıkmış ve Nisan 2013’te, Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁰⁹ ile, TTK madde 397’ye, aynı maddenin dördüncü fıkrası kapsamında bağımsız denetime tâbi olmayan şirketler için GTB tarafından yapılması öngörülen bir denetimi düzenleyen iki yeni fıkra eklenmiştir.¹¹⁰

Bu konuda öncelikle açıklığa kavuşturulması gereken husus, GTB tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetimin usul ve esaslarını düzenleyecek yönetmeliğin, 28.08.2012’de 28395 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Ticaret Şirketlerinin

¹⁰⁸ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 165.

¹⁰⁹ Söz konusu Kanun, 11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹¹⁰ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 191.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkındaki Yönetmelik” olmadığıdır. Zira, adı geçen Yönetmelik’te, ticarî ortaklığın işlemlerinin denetimi düzenlenmektedir. Oysa ki, GTB tarafından yapılacak bağımsız denetim, tıpkı KAMUDESİK tarafından düzenlenen bağımsız denetim gibi, şirketin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunu kapsayacaktır.¹¹¹ Zaten 28.08.2012’de yayımlanan Yönetmelik incelendiğinde, KAMUDESİK’ten hiç bahsedilmediği görülmektedir ki, bu durum da, söz konusu Yönetmelik’in , GTB tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetim amacıyla yayımlanmadığını kanıtlamaktadır.¹¹²

Bu genel açıklamaların ardından, KAMUDESİK tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetim ile, GTB tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetimin ortak yönlerine göz atacak olursak, öncelikle her iki denetimin de zorunlu, kanunî ve emredici olduğu, ilk olarak, göze çarpacaktır. Her iki denetim türü açısından da, denetime tâbi olup da denetlenmemiş finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları, düzenlenmemiş hükmündedir (TTK madde 397/4 ve 5). Her iki denetimde de denetçi, denetlediği anonim ortaklıkla hiçbir organik bağa sahip değildir ve tamamen bağımsızdır. Her iki denetçi de şirketin organı olmadığı için, organ olmanın getirdiği sorumluluklara (örneğin genel kurulu toplantıya çağırma) muhatap değildir. Her iki denetçi de tarafsız olmak zorundadır. Her iki denetçi de, denetim faaliyeti neticesinde rapor vermek zorundadır. TTK madde 378 kapsamında, her iki denetçi de riskin erken teşhisi komitesinin kurulup kurulmadığını, kurulduysa doğru işleyip işlemediğini denetlemekle mükelleftir.¹¹³

¹¹¹ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 439.

¹¹² Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 439.

¹¹³ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 438.

BÖLÜM III: 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM

1.6335 Sayılı Kanun Değişikliği ve 6455 Sayılı Kanun Sonrasında TTK'nun Genel Yapısı

6335 sayılı Kanun değişikliğinden önce TTK, tüm sermaye ortaklıklarının pay sahiplerinin, alacaklılarının ve diğer menfaat sahiplerinin menfaatlerini korumayı amaçlayan uzmanlar denetimini öngörmekteydi. Asıl amaç, Türk ekonomisinin ve ticaretinin temel birimleri olan anonim ortaklık ve limited ortaklıkların pay sahiplerine, ortaklarına, alacaklılar ve tüm ilgililerine güvenilir finansal tablolar sunmak, piyasada işlem disiplinini gerçekleştirmek ve yatırımcılara doğru bilgiler verebilmektir.

Bununla birlikte, gerek 6335 sayılı, gerek 6455 sayılı Kanun sebebiyle, bağımsız denetimin bu felsefesi büyük ölçüde ortadan kaldırılmıştır. Bilhassa, 397. maddeye eklenen dördüncü fıkra neticesinde, bağımsız denetime tâbi olacak şirketlerin, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olması, KAMUDESK tarafından alınmış bu karar sebebiyle bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin, TMS¹¹⁴ uyarınca finansal tablo düzenlemekten de muaf olmaları, söz konusu şirketlerde şeffaflık bakımından büyük önem taşıyan internet sitesi kurma yükümlülüğünün de 6335 sayılı Kanun ile değişik 1524. madde kapsamında bulunmaması, TTK'nın değişikliklerden önce sahip olduğu felsefeyi tamamen ortadan kaldırmıştır. KAMUDESK'in, varlık sebebini inkâr edermişçesine somutlaştırıp yürürlüğe koyduğu ve yalnızca çok büyük anonim ortaklıklar bakımından bağımsız denetim öngören ve diğer şirketleri dışlayıp kendi hallerine bırakan bir anlayış ortaya çıktı.¹¹⁵

Tüm bu değişiklikler neticesinde, denetimsiz kalan şirketler bakımından bir denetim mekanizması yaratmak isteyen kanun koyucu, 6455 sayılı Kanun ile, bu kez GTB eliyle yapılacak denetim sistemini yasalaştırmıştır. Bu uygulamanın gelmesi, özellikle 6335 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden itibaren geçen süre içinde

¹¹⁴ Türkiye Muhasebe Standartları.

¹¹⁵ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 417.

kredi alamamaktan dolayı mağdur olan KOBİ'ler ve diğer anonim ortaklıklar bakımından yerinde olmuştur. Böylelikle, denetlenmeyen anonim ortaklıklar dönemi sonlanmıştır. Bu gelişmeler sonucunda denetim, TTK madde 397'nin 3. ve 4. fıkraları gereğince, GTB tarafından yapılan bağımsız denetim ve KAMUDESK tarafından yapılan bağımsız denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.¹¹⁶

2. TTK m. 397/4 Bakımından KAMUDESK Gözetimindeki Denetim

2.1. Denetimin Nitelikleri

2.1.1. Bağımsız Denetimin Niteliği

Bağımsız denetim, denetime tâbi olan şirketlerin, şirket ile organik bağı olmayan tarafsız ve alanında uzman denetçiler eliyle gerçekleştirilen kesin ve güvenilir bir sonuçla beraber, inceleme sonuçları bir rapor ile belirlenmiş olan sürekli denetimdir. Bağımsız denetim TMS bağlamında TDS¹¹⁷ 'ye göre gerçekleştirilmesi gereken, pay sahipleri ve menfaat sahiplerinin yararlarını ön planda tutan bir denetim şeklidir. Bağımsız denetimde, denetçiyi sürekli olarak gözetlemekte olan bir kamu kurumunun varlığı da söz konusudur.¹¹⁸

Bağımsız denetimin amacı, işletme dahilinde pay sahiplerinin ve işletme haricinde menfaat sahiplerinin¹¹⁹, işletmeyle alakalı bilgi gereksinimlerinin sağlanmasıdır. Pay sahipleri, denetim raporu sayesinde ortaklığın finansal tabloları hakkında bilgi sahibi olur ve tablolarda açıklanan sonuçlara göre tasarrufta bulunurlar.¹²⁰ Bağımsız denetim, bu yönü ile kamusal niteliktedir.¹²¹ Elbette ki bağımsız denetimin kamusal nitelik taşıması, vergi denetiminin kamusal niteliği ile karıştırılmamalıdır. Bağımsız denetim neticesinde denetlenmiş finansal tabloların doğru bilgiye dayalı oluşlarından dolayı vergi menfaati bakımından olumlu sonuçlar çıkar, fakat, vergi denetimi ile bağımsız denetimin felsefe ve ilkeleri

¹¹⁶ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 418.

¹¹⁷ Türkiye Denetim Standartları.

¹¹⁸ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 419.

¹¹⁹ Menfaat sahipleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz: SPK'nın "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" in (Seri: IV No: 56), (20.12.2011 tarihli ve 28518 sayılı RG) ekinde bulunan Kurumsal Yönetim İlkelerinin 3.1.1. numaralı paragrafı.

¹²⁰ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 420.

¹²¹ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.196.

birbirinden farklıdır. Vergi menfaati, bu amaçla gerçekleştirilen vergi menfaati ile korunmaktadır.¹²² Fakat, 6455 sayılı Kanun değişikliği ile yenilenen TTK madde 64/5 hükmü, vergi odaklı muhasebe anlayışının yeniden TTK'ya alınmasına sebep olmuştur.¹²³

Bağımsız denetimin söz konusu kamusal niteliği ve bu kapsamda korunması gereken menfaatler, bağımsız denetim sonuçlarına güven duyulması gerekliliğini ortaya çıkartmış ve bu sebeple 660 sayılı KHK ile, KAMUDESİK kurulmuştur.¹²⁴

2.1.2.Bağımsız Denetim Üzerinde Yer Alan Kamu Gözetimi Sistemi

6335 sayılı Kanun değişikliği öncesinde, TTK'nın geçici 3. maddesinde, sermaye ortaklıkları bakımından, modern anonim ortaklıklar hukukunda olduğu gibi, yerinden ve internet üzerinden yapılacak bir kamu gözetimi öngörülmekteydi Fakat, KAMUDESİK nedeni anlaşılmasa da bu duruma muhalefet etmiş ve bunun sonucu olarak 660 sayılı KHK'da, internet üzerinden gerçekleştirilecek denetime yer verilmemiştir. Böylece, denetlenen anonim ortaklıkların sayısını azaltan anlayışın temelleri atılmış ve 6455 sayılı Kanun da bu yaklaşıma uyumluluk göstermiştir. Oysa ki, modern anlayışa göre, kamu gözetimi, hiçbir şekilde denetime müdahalede bulunmayarak yalnızca denetimin olması gereken aşamalara göre gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetleyecekti.¹²⁵

Genel tabiri ile bağımsız denetimin gözetimi, denetimin mevcut kanuni düzenlemelere uygun olup olmadığının ve faaliyetin standartlar dahilinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin çeşitli araçlar vasıtasıyla kontrolü anlamına gelmektedir.¹²⁶

¹²² Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 420.

¹²³ Özkorkut, Türk Ticaret Kanununun Kalbine Saplanmış Hançer, 19.12.2012 tarihinde eklenmiş köşe yazısı, <<http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=47>>, 22.02.2015.

¹²⁴ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 420.

¹²⁵ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s.420.

¹²⁶ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 204.

2.2. Denetimin Esasları

2.2.1. KAMUDESİK Bağımsız Denetim Yönetmeliği Düzenlemesi

26.12.2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin amacı, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK¹²⁷ çerçevesinde gerçekleştirilecek bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Bu Yönetmelik’ in 5. maddesine göre denetimin amacı, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tâbi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı konusunda finansal tablo kullanıcılarına TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturmaktır.

Bu amaçla, Yönetmelik kapsamında, bağımsız denetimi gerçekleştirecek kişi ya da kurum, meslekî etik ilkelere bağlı bir şekilde, meslekî şüpheciliğini kaybetmeden, TDS çerçevesinde, yeterli ve uygun denetim kanıtını toplamak ve bu kanıtlara dayandırılacak görüşünü oluşturmakla yükümlüdür. Neticede, söz konusu görüş, rapora bağlanacaktır.¹²⁸

2.2.2. Bağımsız Denetimin Unsurları

2.2.2.1. Bağımsız Denetimin Konusu

Bağımsız denetim, şirketi denetlemek adına gerçekleştirilen bir faaliyet olup, asıl konusunu, şirketin yıllık raporlar üzerinden faaliyetlerinin ve muhasebesinin denetimi oluşturmaktadır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin ‘denetimin konusu’ başlıklı 6. maddesinde, denetimin, 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve diğer mevzuata göre, bağımsız denetime tabi tutulan konularda yapılması gerektiğini hükme bağlamıştır. Somutlaştırmak gerekirse, 6102 sayılı Kanun hükümleri uyarınca denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, riskin erken saptanması ve yönetimine dair sistemin varlığı ve işlerliğinin

¹²⁷ Bkz: 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı RG, çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm> , 03.01.2015.

¹²⁸ Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz: Bağımsız Denetim Yönetmeliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm>, 22.02.2015.

raporlanması konularının yanında, sair mevzuat uyarınca, doğrudan yahut dolaylı olarak bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerce denetlenmesi, incelenmesi ya da değerlendirilmesi öngörülen öteki hususları da bağımsız denetimin kapsamında yer alacaktır.¹²⁹ Böylelikle, şirketin muhasebesi de bağımsız denetimin konusuna dahil olan unsurlar arasına girmiştir.

Denetimin konusu, denetçinin konumuna ve denetimin maksadına göre değişiklik içeren bir unsurdur. Denetimin maksadına göre, iş yılı sonundaki denetimin konusu, şirketin yıl sonu finansal tablolarıyla yıllık raporlarını ve envanterini yani tüm muhasebe sisteminin, TTK'ya , TMDS¹³⁰ 'ye ve esas sözleşmeye uygun olup olmadığının değerlendirilmesi ve rapor edilmesidir. Şirketin finansal tabloları, şirket bakımından oldukça büyük bir öneme sahiptir. Genel amaçlı finansal tablolar, işletmenin içinde bulunduğu finansal durum, finansal performans ve nakit akışları bakımından faydalı ve gerekli bilgiler sağlar. Yüksek kalitede finansal bilgiye erişebilmek için, finansal tabloların, bilgileri doğru ve anlaşılabilir aynı zamanda güvenilir ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunması gerekmektedir. Ancak bu yolla finansal tablolardan kaliteli ve karşılaştırılabilir bilgi edinilmesi mümkündür.¹³¹ Yıllık faaliyet raporunun denetimine gelince, bu, şirketin yahut şirketler topluluğunun genel vaziyetinin, paydaşlara doğru yansıtılıp yansıtılmadığının denetlenmesidir.¹³² Bir de, kurumsal yönetim ilkeleri ışığında yapılan denetim vardır, bu denetimin konusu ise, şirketin varlığı ve geleceği bakımından tehdit unsuru oluşturan tehlikelerin erken saptanması sistemlerinin şirkette var olup olmadığının ve lazım gelen önlemlerin alınıp alınmadığının tespitidir.¹³³

¹²⁹ Özkorkut, Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetimi, s.209.

¹³⁰ Türk Muhasebe ve Denetim Standartları.

¹³¹ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesaplama Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm, Y. 2007, S.84, s. 29., çevrimiçi: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/84malicozum/02%20nalanakdogan.pdf> , 01.01.2015.

¹³² Soner Altaş, Yeni Türk Ticaret Kanununda Neler Değişti?, Ankara, 2012, s.172.

¹³³ Topçuoğlu, İşlem Denetçisi'nin Sorumluluğu, s. 38.

Denetçinin konumuna göre denetimin konusunun ne şekilde deęiŖeceęine kısaca değinecek olursak, burada ifade etmek istediğimiz durum, denetçinin bağımsız denetçi mi, özel denetçi mi olduğudur. Denetçi bağımsız denetçi ise, denetimin konusu Ŗirketin faaliyet dönemi boyunca surdurduğu tüm faaliyetler, ve söz konusu faaliyetleri içeren finansal tablolar ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu olacaktır. Denetçi özel denetçi olduğunda ise, Ŗirketin belirli faaliyetlerinin özel denetçi marifetiyle incelenmesi söz konusu olacağından dolayı, denetimin konusu da daha kısıtlı olacaktır.

Sonuç itibarıyla, Ŗirketin ve Ŗirketler topluluğunun, finansal ve konsolide finansal tablolarının, birbirleri ile uyum içinde olup olmadıkları ve gerçeği yansıtır yansıtmadıkları, denetçinin, denetim faaliyeti esnasından elde etmiŖ olduğu bilgilerle uyumluluğu ve son olarak, yönetim kurulunun raporunda yer verilmiŖ olan bilgilerin, finansal tablolar ile tutarlılık taşıyıp taşımadığı bağımsız denetimin konusunu oluŖturur.¹³⁴

2.2.2.2. Bağımsız Denetimin Kimler Arasında Yapılacağı

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 7. maddesi, denetimin taraflarını belirlemektedir. Buna göre denetimin u tarafı bulunmaktadır: Denetlenen, denetçi ve ilgili mevzuatta hedeflenmiŖ bulunan finansal tablo kullanıcıları. TTK bakımından denetlenen taraf, TTK madde 397/4 uyarınca ıkarılmıŖ bulunan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile saptanmıŖ sermaye Ŗirketleridir. Denetçi ise, söz konusu hükme göre, bağımsız denetim yapmak amacıyla, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali MuŖavirlik ve Yeminli Mali MuŖavirlik Kanunu'na¹³⁵ göre, ruhsat almıŖ yeminli mali muŖavir veya serbest muhasebeci mali muŖavir unvanına sahip ve KAMUDESK tarafından yetkilendirilen kiŖiler ve/veya ortakları bu kiŖilerden oluŖmuŖ sermaye Ŗirketi olabilmektedir. Finansal tablo kullanıcıları ise, bağımsız denetimin neticesinde, denetçinin hazırlayacağı raporun kendileri bakımından makul güvence teŖkil etmesi istenen bu

¹³⁴ Karahan, s. 431.

¹³⁵ Bkz; 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı RG, evrimii: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home> = <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>, 24.11.2014.

şahıslar olup, pay sahipleri, geniş kapsamlı menfaat sahipleri, henüz bu grup dahilinde bulunmayan daha ziyade yer almayı düşünen müstakbel yatırımcılardır. ¹³⁶

Denetimin tarafları arasında denetçi ve denetlenenin bulunması son derece doğaldır. Söz konusu faaliyetin isminden bile çıkartılabilecek sonuç taraflardan ikisinin denetçi ve denetlenen olduğudur. Fakat denetim raporlarının kullanıcılarının, taraflardan birisi olması, ilk etapta tahmin edilebilecek bir durum değildir. Oysa ki, denetimin asıl ve en nihai amacının şirketin denetimsel anlamda ne durumda olduğunun raporlanması olduğu düşünülürken, söz konusu raporların ne derece önemli bir yere sahip olduğu da ortaya çıkmaktadır. Bu raporlar, denetimin asıl amacıdır ve bu raporların kullanıcılarını tatmin etmesi, onlara istedikleri ölçüde yeterli bilgi vermesi, son derece önemlidir. Bu sebeple de denetimin bir diğer tarafının denetim raporlarının kullanıcıları olması doğaldır.

2.2.2.3.Bağımsız Denetimin Kıstası

Bağımsız denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler de dahil olmak üzere, denetime tâbi konuların saptanmış kıstaslara uyumlu olup olmadığı konusunda kullanıcılara TMDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacıyla yapılmakta ve kabul edilebilir bir oranda güvence sağlanması beklenmektedir. ¹³⁷

Bağımsız denetimde, denetim konusunun uyumluluğunun değerlendirileceği önceden belirlemiş olan kıstaslar, Yönetmelikte finansal tablolar bakımından TMDS, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetime dair sistem bakımından 6102 sayılı TTK'nın ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri, diğer mevzuattan doğan denetim konuları bakımındansa denetim kıstasıyla alakalı düzenlemeler ya da bunların atıf yapmış olduğu kurallar olarak belirtilmiştir. ¹³⁸

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunda denetleme raporunun sunulmasından sonra bir değişiklik olduysa ve bu değişiklik, raporun mahiyetini etkileyecek nitelikte ise, finansal tablolar ve

¹³⁶ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.210.

¹³⁷ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.211.

¹³⁸ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 212.

yıllık faaliyet raporunun en baştan, bir kez daha denetime tabi tutulması gerekecektir. Değişikliğin pek çok farklı sebebi olabilir, söz gelimi, yıllık kârın kullanılması, iştirakin iflası ya da ödeme güçlüğüne düşülmesi halinde böyle bir durum ortaya çıkabilir. Söz konusu denetim külliyen yeni bir denetim olabileceği gibi, sadece değişikliği meydana getiren unsurlara özgülenmiş şekilde de gerçekleştirilebilir.¹³⁹

2.2.2.4. Bağımsız Denetimde Sunulacak Kanıtlar

Bu unsur, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 9. maddesinde şöyle düzenlenmiştir: *“Denetim kanıtı, denetim konusunda denetim kistası çerçevesinde önemli uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı hususunda güvence verilmesini teminen görüş bildirmeye yönelik olarak denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi, belge ve beyanlardır. Bu kanıtlar, denetimin TDS çerçevesinde ve mesleki şüphecilik içinde planlanması ve gerçekleştirilmesi suretiyle elde edilir ve tevsik edilir.”*

Denetçi bir faaliyet dönemi boyunca, sürekli olarak şirketin çeşitli bilgi ve belgelerini incelemektedir. Bu inceleme ile hem denetimin konusunu oluşturan belli başlı belgelerden yararlanır, hem de denetim sonucunu bu belgelerle temellendirir. Diğer bir ifadeyle, denetimin kanıtlarını oluşturur. Bu itibarla, denetim kanıtları son derece önemlidir. Zira, denetimin kanıtlara dayandırılmadan denetim faaliyetinin tamamlanması mümkün değildir. İncelenen bilgi ve belgelerin sunulması ile, denetim faaliyetinin sonunda, ulaşılan sonuçların temellendirilmesi söz konusu olmaktadır.

Bağımsız denetim sonucunda verilecek kanıtların güvenilirliği son derece önemlidir. Söz konusu güvenilirliği etkileyen unsurların başında, kanıtların elde edildiği kaynak gelmektedir. Bunun dışında, kanıtın, kanıtlamak adına sunulduğu olayla ilgili bulunması gerekmektedir. Aynı zamanda, söz konusu kanıtın zamanlılığı ve objektifliği de güvenilirlik bakımından aranan özellikler arasındadır.¹⁴⁰

Bu şekilde güvenilir kanıtlar vermekle yükümlü denetçinin görevini en iyi şekilde yerine getirebilmesi için, şirketin denetçi ile işbirliği içinde olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, denetçinin, denetim görevini gerçekleştirebilmesi, yalnızca kendi görevini iyi yapabilmesine değil, denetlenecek şirket tarafından,

¹³⁹ Sami Karahan, Şirketler Hukuku, İstanbul, 2012, Seçkin Yayınları, s. 435.

¹⁴⁰ Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, İstanbul, Alfa Yayınları, 1999,2. Baskı, s.57.

denetim konusu belge ve bilgilerin kendisine sunulmasına da bağlıdır. Bu sebeple, bağımsız denetimde, denetçinin kanıt sunma sorumluluğunun karşısında, denetlenen şirketin de, ilgili bilgi ve belgeleri ibraz etme sorumluluğu bulunmaktadır.¹⁴¹

2.2.2.5. Bağımsız Denetim Neticesinde Düzenlenecek Rapor

Bağımsız denetim raporu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 10. maddesinde düzenleme alanı bulmuştur ve şu şekilde tanımlanmıştır. *“Denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun bir şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların ifadesinde sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.”*

Denetçilerin yükümlülükleri arasında belki de en önemlisi, denetim raporu hazırlamaktır. Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır ve basit bir dille yazılmış v geçmiş yıllar ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış bir rapor düzenlemelidir (TTK madde 402 /1).

Söz konusu rapor ile, denetimin ne şekilde sonuçlandığı ve sonraki faaliyet döneminde, şirketin hangi hususlarda daha dikkatli olması gerektiği açıklığa kavuşturulmaktadır. Bu açıdan, denetim raporu, bir bakıma denetçinin kendini ifade ediş biçimi, konuşmasını sağlayan mekanizmadır.

Rapor yazılırken dikkat edilmesi gereken hususlar ve uyulması gereken belli ilkeler vardır. Her şeyden önce, yapılacak denetim gibi, denetim sonucunda hazırlanacak raporun da muhasebe ilkelerine uygun olması lazımdır. Bunun haricinde, farklı dönemlerdeki finansal tabloların karşılaştırılabilmesi adına, verilecek raporların birbiriyle tutarlı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle farklı dönemlerde aynı muhasebe standartlarının uygulanması lazımdır. Yine söz konusu raporun, görüşü tam olarak açıklaması ve görüş bildirir nitelikte olması gerekir.¹⁴²

¹⁴¹ Bozkurt, s.188.

¹⁴² Topçuoğlu, Bağımsız Den. Sor. , s.111.

Denetim, bir faaliyet dönemi boyunca devam eden ve her faaliyet dönemi için, periyodik olarak tekrarlanan bir işlemdir. Söz konusu işlem neticesinde, rapor yazılmaması ya da en azından belli bir görüşün yazılı tutanağa bağlanmaması düşünülemez. Eğer denetim neticesinde yazılacak bir denetim raporu olmasaydı, denetim faaliyeti tamamlanmış olmazdı. Hem şirketin tam ve tatmin edici şekilde denetlendiğinin ispatı , hem de şirketin denetlenmesinde ve işlemlerini bilmek hususuna menfaati olan taraflar bakımından, denetim raporu oldukça büyük bir önem taşımaktadır.

Bağımsız denetimin raporlanmasına dair somut bir örnek “Enron Muhasebe Skandalı”dır. Bu skandalın, bağımsız denetim ile ilgili olan kısmı, Arthur Andersen Şirketi’nin hatalarıdır. Andersen de dahil, pek çok büyük denetim şirketi, müşterilerinin faaliyetlerinden haberdar olmak ve bunların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını denetlemek adına müşteri risk analizi yaparlar. Andersen şirketi, bu ekilde yapmış olduğu 1999-2000 senesi müşteri risk analizinde, Enron Şirketi’nin maksimum risk kategorisinde olduğunu belirlemiştir. Enron Şirketi’nde ortak denetçi olan David Duncan ile Andersen arasında, bir iç tartışma yaşandığı ve yardımcı şirketin Anderson’a ait bazı muhasebe işlemleri ve kaynakları dikkate almadığı bunlara rağmen Andersen’in Enron hakkında olumlu görüş bildirdiği bilinmektedir.¹⁴³

2.2.3. 6102 Sayılı TTK Bakımından Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

TTK’ya göre, denetçinin görevi, esas olarak hesap denetimidir. Yani denetçi, sadece ortaklığın finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlemeler uygun olup olmadığını denetlemekle görevlidir.¹⁴⁴

Bağımsız denetimin konusunun ve kapsamının nelerden ibaret olduğu TTK madde 397 ve 398’de düzenlenmektedir. Söz konusu maddelere göre, bağımsız denetimin konusu, anonim şirketin finansal tablolarıdır. Aynı şekilde,

¹⁴³ Muhasebe Denetimi, ed: Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, Gazi Kitap Evi, Ankara, 2014, s. 178.

¹⁴⁴ Aytaç Köksal, Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 397 ilâ 406 maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Bir Organı Olup Olmadığı Sorunu , Prof. Dr. Fırat Öztan’a Armağan, C.I., Ankara, 2010, s.1401.

yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu da bağımsız denetim kapsamında denetlenmektedir. Bu denetimin sınırları TTK madde 397 ile çizilmiştir. Söz konusu iki unsur, yani yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ve şirketin finansal tabloları, şirketin finansal durumunun dürüst resim ilkesine göre yansıtılıp yansıtılmadığının saptanması bakımından bağımsız denetim tabii tutulmuşlardır.¹⁴⁵

Denetlenecek unsurlar, TTK tarafından “*numerus clausus*” ilkesi çerçevesinde saptanmıştır. Yukarıda da bahsedildiği üzere, TTK madde 397/1 ve 398/1 gereğince bağımsız denetimin konusu, anonim şirketin bireysel ve şirketler topluluğunun konsolide finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunun, finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadıkları bakımından denetlenmesidir. TTK madde 515 uyarınca, yıllık finansal tablolar bakımından yapılan denetim, bir uygunluk denetimidir. Bu anlamda, söz konusu tablonun esas sözleşmeye, dürüst resim ilkesine ve TMS’ye uygun düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilmektedir. Bağımsız denetim ile gerçekleştirilen bir tutarlılık, doğruluk ve gerçeğe uygunluk denetimidir.¹⁴⁶

2.2.3.1. Finansal Tabloların Denetimi

TTK madde 68 gereğince, her tacir ticari faaliyetlerinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu tutmak mecburiyetindedir. İşte bağımsız denetimin konusunu, bu finansal tablolar oluşturmaktadır.

TMS’ye göre, finansal tablolar arasında, dönem sonu finansal durum tablosu, dönem ait kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, döneme ait özkaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu yer almalıdır.¹⁴⁷

Burada, üzerinde durulması gereken bir diğer konu da, hatalı ve hileli işlemlerin, bağımsız denetim kapsamında denetlenip denetlenmeyeceğidir. Bağımsız denetçinin, finansal tabloların doğruluğuna etkisi ölçüsünde, hatalı ve hileli işlemleri de denetleyeceği açıktır. Bağımsız denetçi, hatalı ve hileli işlemlerin varlığı ya da bu konuda bir şüphe duyulması durumunda, yalnızca

¹⁴⁵ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 214.

¹⁴⁶ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuk, s. 431.

¹⁴⁷ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 432, 433.

bu durumu tespit etmeyecek, aynı zamanda söz konusu işlemlerin finansal tablolara yansıtacağı olumsuz etkinin de önüne geçmek için gerekli önlemleri alacaktır.¹⁴⁸

2.2.3.2.Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi

TTK madde 397/1 gereğince yapılacak yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi, daha önceden de bahsettiğimiz üzere, bir uygunluk denetimidir. Denetim, TMS' lere uygunluk bakımından yapılacaktır.

Denetçi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, dünya ve ülke ekonomisi yahut anonim şirketin yatırım politikası bakımından denetlemez, söz konusu raporun, istihdam, üretim, çalışma programı kısacası bütçe hedefleriyle uyumluluğunu denetlemez ve bu raporun fiyatlama ve pazarlama ilkelerine uygun olup olmadığını kontrol etmez, saydığımız bu hususlar, bağımsız denetim kapsamında bulunmamaktadır.¹⁴⁹

2.2.3.3.Bağımsız Denetim Kapsamında Yer Alan Diğer Hususlar

A. Envanter ve Muhasebenin Denetimi: TTK madde 398 uyarınca bağımsız denetimin kapsamına giren finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin gerçekleştirilebilmesi için, envanter ve muhasebe sisteminin de denetime tâbi tutulması gerekmektedir. Yalnızca envanter de değil, envanter dahil olmak üzere tüm kayıtların özenle incelenmesi gerekmektedir.

B. İç Denetimin Denetimi: TDS'nin izin verdiği ölçüde, iç denetimin de bağımsız denetim kapsamında olacağı açıktır. TTK madde 398/I, iç denetimin ne olduğunu şu şekilde açıklamaktadır; “ *Uluslar arası denetim standartları kapsamında , iç denetim ile kastedilen, şirket içinde çeşitli komiteler, özellikle de halka açık şirketlerde denetim komitesi veya müfettişler aracılığıyla yapılan veya holdinglerde bütün topluluğu kapsar şekilde yapılan denetimlerdir.* ” Bu

¹⁴⁸ Çağlar Manavgat, Bağımsız Denetimin Kapsamı, Batider C.XXX, s.3.,sf.41- 61 arası, s. 51.

¹⁴⁹ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 431.

tanımdan da anlaşılacağı üzere, şirketin kendi içinde türlü komiteler kurarak gerçekleştirdiği denetim, iç denetimdir ve bu denetim de, bağımsız denetim kapsamına dahildir.

Bağımsız denetimin genel çerçevesi TTK madde 397’de düzenlenmekte ve söz konusu çerçeve, TTK madde 398 ile genişletilmektedir. Anılan hüküm ile, finansal tablo ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu denetlenirken, iç denetimin denetimi de bağımsız denetim kapsamına dahil edilmiştir. İç denetim, niteliğinden dolayı finansal tablo veya yıllık faaliyet raporunun denetiminden farklı bir süreç olup, bağımsız bir anlam taşımaktadır. Dolayısıyla 398/1’in bağımsız denetimin kapsamını genişlettiği rahatlıkla söylenebilir.¹⁵⁰

C. Riskin Erken Teşhisi Denetimi: TTK madde 398/4 gereğince, “Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden ya da tehdit edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimi 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 sunacaktır”. 378. madde söz konusu komitenin kurulması gerekliliğini düzenlemektedir. İşte söz konusu komitenin kurulup kurulmadığının denetimi de, bağımsız denetim kapsamında denetçinin görevleri arasında bulunmaktadır.

2.2.3.4. Bağımsız Denetime Dair TTK’da Yer Alan Temel İlkeler

Bu ilkelerden ilki, TTK madde 399/1, c.1’de düzenlenmektedir. Söz konusu madde kapsamında denetçinin her sene seçilmesi gerekmektedir. İkinci ilke ise, TTK madde 392’de yer alan ve denetçinin teminatı anlamına gelen, yani denetçinin haklı sebep olmaksızın görevden alınamayacağını düzenleyen ilkedir. Üçüncü ilke, TTK madde 399/8 çerçevesinde düzenlenmiş, denetçinin haklı sebep bulunmadıkça görevini bırakamayacağına işaret eden ilkedir.

¹⁵⁰ Çağlar Manavgat, Bağımsız Denetimin Kapsamı, Batider C.XXX, s.3.,sf.41- 61 arası, s. 51.

TTK madde 397/2’de düzenlenen ve denetime tabi olduğu halde denetlenmemiş finansal tabloların düzenlenmemiş sayılacağına dikkat çeken ilke ise, son ilkedir.¹⁵¹

Önceden mevcut olup da artık geçerliliğini yitirmiş bir diğer ilke ise, TTK madde 403/5’te düzenlenen ve olumsuz görüş verilen ya da görüş bildirmekten kaçınılan finansal tablolara dayanılarak, kâr ya da zarar ile ilgi karar alınamayacağına dair ilkedir. TTK madde 403/5’te yapılan değişiklikle bu ilke ortadan kaldırılmıştır.(6335 sayılı Kanun değişikliği neticesinde değişen maddelerden biri de TTK madde 403/5’tir.)¹⁵²

2.2.3.5.Denetçi

A. Denetçi Kimdir?

a. TTK madde 400/I Hükümü: Denetçinin kim olduğu, TTK madde 400/I ile düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, bağımsız denetçi, bağımsız denetimi yapmak üzere 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre ruhsat almış YM veya SMMM unvanını taşıyan ve KAMUDESK tarafından yetkilendirilen kişiler v/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri olabilir. Bu maddenin, 6335 sayılı Kanun değişikliğinden önceki halinde şu ifadeler yer almaktaydı; “Denetçi , ancak ortakları YMM veya SMMM unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir...” Buradaki fark, 6335 sayılı Kanun değişikliği sonrasında, KAMUDESK tarafından yetkilendirme koşulunun getirilmiş olmasıdır. Kısacası, 6102 sayılı Kanun madde 400/I, 660 sayılı KHK’ da yer alan tanımlamayla paralel şekilde değiştirilmiştir.

Kanun düzenlemesi gereğince, iki ayrı denetçi tipi bunduğunu söyleyebiliriz. Bunlardan bir tanesi, 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış ve KAMUDESK tarafından yetkilendirilmiş YMM ya da SMM iken, diğeri ortakları bunlardan oluşan sermaye şirkettir. İkinci grup, ortakları YMM ve SMMM’lerden oluşan bağımsız denetim kuruluşlarını ifade etmektedir.

Burada atlanmaması gereken bir husus, SM iken Geçici 11.madde hükmü gereğince SMMM haline gelmiş olan meslek mensuplarının bağımsız denetim

¹⁵¹ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 419.

¹⁵² Özkorkut, Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Denetim, s. 222.

yapabilmeleri, yani bağımsız denetçi olabilmeleri için, 3568 sayılı Kanun kapsamında öngörölmüş lisans eğitimini almaları gerekliliğidir.¹⁵³

Sonuç itibarıyla, denetçi, bağımsız denetim yapmak amacıyla, 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanına sahip ve KAMUDESİK tarafından yetkilendirilmiş kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye ortaklıklarıdır. Denetçi kavramı, anonim şirketin yanında şirketler topluluğunu da denetleyebilen, yani münferit ve konsolide finansal yıllık finansal tabloları, yıllık faaliyet raporunun bu tabloların değerlendirilmesine ilişkin bölümünü denetleyen ve bunların sonucunu bir raporla tespit ederek görüşünü açıklayan, nitelikleri kanunda gösterilmiş gerçek veya tüzel kişidir.¹⁵⁴

b. 660 Sayılı KHK' da Yer Alan Düzenlemeler:
Yukarıda da belirttiğimiz gibi, 6335 sayılı Kanun'la değiştirilen TTK madde 400/I hükmü kapsamında, denetçiyi yetkilendirilecek kurum 660 sayılı KHK düzenlemesi ile getirilmiş olan KAMUDESİK'tir. 660 sayılı KHK, bağımsız denetçilerle ilgili TTK'dan farklı bir düzenlemeye gitmemiştir.

Fakat, 660 sayılı KHK, bağımsız denetimi gerçekleştirecek bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşları arasında TTK'dan farklı olarak bir ayrıma gitmektedir. Söz konusu KHK kapsamında, gerçek kişi bağımsız denetçiler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyememektedirler. 660 sayılı KHK'ya göre,kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimi, yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilebilecektir.¹⁵⁵

c. Bağımsız Denetim Yönetmeliği: Bu yönetmelik, 26.12.2012 tarihinde, 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. KAMUDESİK tarafından, 660 sayılı KHK'nın ilgili maddelerine¹⁵⁶ dayanılarak

¹⁵³ Özkorkut, Bağımsız Denetim Mesleğinin Geleceği Açısından 5786 Sayılı Kanunla 3568 sayılı Kanun'a Eklenen Geçici 11. Maddenin Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Düşündürdükleri, Yaklaşım, Y.16, S.192, Aralık 2008, s.224 vd.

¹⁵⁴ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 420, 421.

¹⁵⁵ 660 Sayılı KHK madde 23/1.

¹⁵⁶ 660 Sayılı KHK madde 9, 25 ve 27.

çıkartılmış bu Yönetmelik gereğince, 6102 Sayılı Kanun ve 660 sayılı KHK kapsamından yapılacak bağımsız denetimin usul ve esasları, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşları düzenlenmektedir. Bu Yönetmelik'te, 660 sayılı KHK'da yer alan bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarına dair tanımlara aynen yer verilmektedir. Yönetmelik' in 11. maddesi gereğince, bağımsız denetimin yalnızca KAMUDESK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları ya da denetçiler eliyle, yetkileri çerçevesinde gerçekleştirileceği hükme bağlanmıştır. 660 sayılı KHK'da yer verilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetiminin yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği hükmü, Yönetmelik' te¹⁵⁷ de yer almaktadır.¹⁵⁸

aa. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi: 26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı Yönetmelik' in 13. maddesi uyarınca, bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim yapabilmeleri için, yetkilendirilmeleri gerekmektedir. Yönetmeliğin 13. maddesinde, yetkilendirme için aranan şartlara yer verilmektedir. 13.maddenin birinci fıkrasının 1. bendi, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik¹⁵⁹ madde 2 ile değiştirilmiştir.¹⁶⁰

Buna göre, 13/1'de belirtilmiş şartları taşıyan ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen bağımsız denetim kuruluşları, bu şartları taşıdıklarına dair bilgi ve belgelerle, en geç doksan gün içinde gerekli harç v ücretleri de öderler ve KAMUDESK'e tescil talebinde bulunurlar. Tescil işleminin gerçekleşmesinin ardından, bu kuruluşlara bir sicil numarası ve Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi verilir¹⁶¹

¹⁵⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 11/3.

¹⁵⁸ Özkorkut, Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetimi, s. 234.

¹⁵⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 21.10.2014 tarihinde, 29152 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁰ Ayrıntılı Bilgi için bkz: [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1019-bagimsiz-denetim-yonetmeliğinde-değişiklik-yapilmasına-dair-yonetmelik-\(21-ekim-2014\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1019-bagimsiz-denetim-yonetmeliğinde-değişiklik-yapilmasına-dair-yonetmelik-(21-ekim-2014).html), 02.03.2015.

¹⁶¹ Özkorkut, Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetimi, s.239.

bb. Bağımsız Denetçilerin

Yetkilendirilmesi: Yönetmeliğin 14. maddesi bu konuyu düzenlemektedir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasının f bendi ve g bendi, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik' in 3. maddesi ile değiştirilmiştir.¹⁶²

Yönetmelik kapsamında, denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının, madde 14/1'de aranan şartları taşıdıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KAMUDESİK'e başvuruda bulunacakları, KAMUDESİK'in bu meslek mensuplarının gereken şartları taşıdıklarına kanaat getirmesi durumunda, başvuru sahiplerinin harç ve giderleri ödemeleri ve KAMUDESİK'e tescil talebinde bulunmaları ile, sicile kayıt ve ilan edilecekleri hükme bağlanmıştır. Tescil işleminin ardından bu kişilere, Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi kimliği ve mührü verilecektir. (Yönetmelik madde 14/2).

B. Bağımsız Denetçilerin Benzer Kurumlardan Farkı

a. Bağımsız Denetçi / Özel Denetçi Farkı: Her ne kadar yapılan faaliyet sebebiyle benzerlik gösterebilirler de, birinci bölümde ayrıntılı bir biçimde ele aldığımız üzere,¹⁶³ özel denetçi, bağımsız denetçiden tamamen farklı bir kurumdur.

Bilindiği gibi bağımsız denetçi, bağımsız denetimi yapmak amacıyla KAMUDESİK tarafından yetkilendirilmiş olan, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir sıfatına sahip kişilerdir. Bağımsız denetim ise, şirketin defter düzeni ile envanter ve yılsonu finansal tabloları ile yönetim kurulunun hazırladığı yıllık faaliyet raporunun denetimi manasına gelir. Özel denetime gelince, özel denetim, sadece belirli iş ya da işlemlerin açıklığa kavuşturulması bakımından izlenen yöntemdir. Buradaki durum, ortakların bilgi alma ve inceleme hakkının kullanılmasının doğurduğu bir sonuçtur.¹⁶⁴

¹⁶² Ayrıntılı Bilgi için bkz: [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1019-bagimsiz-denetim-yonetmeliginde-degisiklik-yapilmasina-dair-yonetmelik-\(21-ekim-2014\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1019-bagimsiz-denetim-yonetmeliginde-degisiklik-yapilmasina-dair-yonetmelik-(21-ekim-2014).html), 02.03.2015.

¹⁶³ Birinci Bölüm, 1.2.1.İç Denetim, s.8.

¹⁶⁴ Topçuoğlu, Bağımsız Den. Sor. s.59, 60.

Ortakların şirket işlerinin genel gidişatıyla alakalı bilgi edinme hakları mevcuttur. Bilgi edinme hakkının kullanılması adına, ortaklar belli konuların açıklığa kavuşturulması için, özel denetçi atanmasını talep edebilirler.

Özel denetçi isteme hakkı, TTK'da "Pay sahibinin kişisel hakları" başlığı altında "Bilgi alma ve inceleme hakkı"ndan (m.438) sonra düzenlenmiştir. (m.437) Pay sahipliğinden doğan bir hak olması nedeniyle özel denetim isteme hakkı, esas sözleşme ya da genel kurul kararıyla ortadan kaldırılamaz veya kısıtlanamaz. Kanun söz konusu hakkı her bir pay sahibine tanımıştır. Tek bir pay sahibine bu hak tanındığına göre, azınlığa söz konusu hakkın tanınmaması düşünülmez ve bu hak, azınlık bakımından, ona azınlık oluşundan dolayı değil, pay sahibi oluşundan dolayı verilmiş bir haktır.¹⁶⁵

Bu hakkın kullanılması, özel denetçi atanmasını isteme, bir başka ifade ile, özel denetimin talep edilmesiyle söz konusu olabilmektedir. İşte, ortakların bilgi almak istedikleri belli başlı konular hakkında, bir hesap döneminin tamamını kapsamayacak şekilde yapılan denetime özel denetim denilmektedir. Özel denetim, şirketin tüm hesapları üzerinde yapılmaz ve tüm şirket faaliyetlerini kapsamaz, bu anlamda, ortakların yalnızca bilgi almak istedikleri konularda ve belki bu konularla yakından bağlantılı halde bulunan ya da denetime dahil edilmeden bilgi alınmak istenen konunun da aydınlanmasının mümkün olmadığı konularda yapılır, bu anlamda, özel denetimin, bağımsız denetimden konu bakımından mevcut olan farkı ortaya çıkmaktadır.¹⁶⁶

Denetçinin kim olacağı konusunda ise, bağımsız denetçinin daha önceden de pek çok kez belirttiğimiz üzere, KAMUDESK tarafından yetkilendirilmiş yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirler arasından seçilmekteyken, özel denetçi bakımından bu kadar irdeleme yoluna gitmeyen kanun koyucu, özel denetçinin yalnızca bilgi isteme iddiaların aydınlatılması konusunda yeterli bilgiye sahip uzmanlar arasından belirleneceğini hükme bağlamıştır.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Şirin Güven, " 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukundan Özel Denetim", **Çankaya University Journal Of Law** , Ankara, Kasım 2011 , Sayı: 8/2, s.135.

¹⁶⁶ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.22.

¹⁶⁷ Topçuoğlu, İşlem Den. ve Sor., s. 60.

Bağımsız denetçi ve özel denetçi bakımından ele alınabilecek bir diğer fark , bu denetçilerin seçim yöntemleridir. Bağımsız denetçi, bilindiği ve daha önce bahsedildiği üzere, istisnalar haricinde, şirketin genel kurulu tarafından seçilecektir. Söz konusu denetim, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar yapılmak durumundadır. Özel denetçi isteminde ise, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkını kullanma isteği, genel kurul tutanağı ile ispatlanacaktır. Genel kurula bu taleple gidilmesi durumunda, eğer ret gelirse taraflar mahkemeye de başvurabileceklerdir. Genel kurul söz konusu istemi, kabul de etse red de etse, özel denetçi seçimini, mahkeme yapacaktır. Bağımsız denetçinin seçimi, kural olarak, genel kurulca, özel denetçi seçimi ise, mahkeme tarafından yapılacaktır. İşte özel denetçi ve bağımsız denetçi arasındaki son fark seçim bakımından söz konusu olan bu farktır.¹⁶⁸

Bağımsız denetçinin seçimi konusuna ilerde değineceğiz, fakat burada yeri gelmişken, bağımsız denetçinin, genel kurul yanında, istisnai olarak yönetim kurulu ya da mahkeme tarafından seçilebileceğini de belirtelim.

Son olarak, bağımsız denetçi ve özel denetçi bakımından, ele alınabilecek son fark, bu faaliyetlerin süreleridir. Genel kuruldan özel denetçi talep edildiğinde ve bu kabul edilmediğinde taraflar, mahkemeden özel denetçi atanmasını isteyeceklerdir. Bu durum, özel denetçi istenebilecek halleri de daraltmaktadır.¹⁶⁹ Özel denetçinin mahkemece atandığı durumlarda, özel denetim, mahkemenin özel denetçiyi atama kararından itibaren belli bir süre içinde tamamlanmalıdır. Kanun belli bir süre öngörmese de “amaca yakın bir süre” den bahsetmiştir. (TTK m. 441/1) Mahkeme belli bir süre öngörmeyecektir, fakat, özel denetimin amacı gereği, mümkün olan en kısa sürede denetim faaliyeti tamamlanmalıdır.¹⁷⁰ Buna karşılık bağımsız denetim, bütün bir faaliyet dönemi boyunca sürecektir.

b. Bağımsız Denetçi / Bilirkişi *Farkı* : Ticaret şirketlerinin denetiminde, bilirkişinin üstlendiği rol, son derece kısıtlıdır. Komandit

¹⁶⁸ Topçuoğlu, Bağımsız Den. Sor., s. 61.

¹⁶⁹ Soner Altaş, Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim ve Limited Şirketlerde Şirket Denetimi, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2010 s.128.

¹⁷⁰ Topçuoğlu, İşlem Den.Sor. , s. 45.

şirketlerde, komanditer ortaklar, iş yılı sonunda ve iş saatleri dahilinde, şirketin envanterinin ve bilançosunun içeriğini ve ayrıca diğer finansal tablolarının doğru olup olmadığını, kendileri bizzat inceleyebilir ve pek tabii incelemenin uzman eli ile yapılmasını da talep edebilir. Uzmanının yani bilirkişinin rolünün yanında, bağımsız denetçinin son derece geniş yetkilere sahip olduğu ve uzunca bir dönem (faaliyet dönemi) müddetince denetimi sürdürdüğü düşünüldüğünde, aralarındaki farkı tespit etmek, hiç de güç olmayacaktır.¹⁷¹

Konumu itibariyle, anonim şirketlerde bağımsız denetimi ele aldığımızdan dolayı bu başlık konumuzun dışında kalmaktadır, fakat niteliği itibariyle bağımsız denetçiye çok benzemesine rağmen kendisinden tamamen farklı olan bilirkişilik kurumunu atlamak uygun olmayacaktır.

C. Denetçinin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Denetçinin Rotasyonu

a. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Arasındaki İlişki:

TTK madde 400 gereğince, denetçinin, denetlediği anonim şirket ile, denetim haricinde, önceden ya da denetim esnasında, doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkisinin bulunmaması gerekmektedir. Örneğin; denetçi, denetlediği şirketin defterlerini tutuyorsa ya da daha önceden tutmuş ise ya da şirkette pay sahibi ise, o şirkete denetçi olamaz.¹⁷²

Denetçinin bağımsızlığı kavramı, onun denetlenecek olan anonim şirket içinde bir organ konumunda yahut organ niteliğinde olmasa dahi, anonim şirketin bir parçası olmaması şeklinde tanımlanabilir. Kısacası bağımsız denetçi, anonim şirkete karşı üçüncü kişi pozisyonundadır. Denetçinin tarafsızlığına gelince, denetçinin, anonim şirketin ortakları, çalışanları, iştirakleri ile herhangi bir ilişkiye girmemesi anlamına gelmektedir.¹⁷³

Bağımsızlık, dar anlamda denetçiyle şirket arasındaki ilişki haricinde, daha geniş anlamlar taşımaktadır. Geniş anlamda

¹⁷¹ Topçuoğlu , Bağımsız Den. Sor. , s. 62.

¹⁷² Bir denetçinin tarafsız ve dolayısıyla bağımsız olması bakımından taşımaması gereken özellikler, TTK madde 400/1'de ayrıntılı biçimde düzenlenmektedir.

¹⁷³ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 422.

bağımsızlık, denetçinin herhangi bir siyasi irade ya da menfaat grubunun etkisi altından olmaması anlamına gelmektedir. Günümüzde bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının, KAMUDESK tarafından yetkilendiriyor oluşları, denetçiye siyasi irade ile ilgili, KAMUDESK aracılığıyla gelebilecek, 660 sayılı KHK dışındaki uyarıların denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını etkileyebileceğini düşündürmektedir.¹⁷⁴ TTK madde 400'de dar anlamda bağımsızlık düzenlenmektedir.

b. Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar: Bağımsız denetçi ile şirketin gireceği bir takım ilişkiler, geçmişte yaşanmış ya da halen devam eden bir takım bağlantılar, şirketi denetleyecek olan bağımsız denetçinin "bağımsızlık" özelliğini ortadan kaldırabilir. Denetçinin bağımsızlığı, 6102 sayılı Kanun'un denetim konusunda öne çıkardığı ilkelerden birisidir. Bu sebeple ; kanunkoyucu, mümkün olduğunca bu tür durumların önüne geçecek veya bunlara engel olacak tedbirler almıştır. Kanunkoyucunun, ETK' daki denetim sistemini değiştirmesinin başlıca sebebi, denetimin, bağımsız bir el tarafından yürütülmesini ve bu yolla şirketin, tarafsız bir göz tarafından izlenmesini sağlamaktır. Bağımsız denetimin en temel amacı bu iken, bağımsız denetçi olarak atanmış kişinin bu niteliğini yitirmesi kabul edilemez bir durumdur.

Denetçinin, bağımsızlığını ve tarafsızlığını ortadan kaldıran haller, TTK madde 400'de düzenlenmektedir. TTK madde 400'ün (a) bendinde, denetçi veya bağlantılı kişilerden biri denetlenecek şirkette pay sahibi ise, o kişi, denetlenecek anonim şirketin denetçisi olamaz denilmektedir. Aynı maddenin (b) bendi de, denetçi ya da bağlantılı kişilerden biri denetlenecek şirketin yöneticisi, çalışanı veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa, o kişi, denetlenecek anonim şirketin denetçisi olamaz. Bu madde, bağlantılı kişilerin kim olduğu sorusunu akla getirmektedir. Yine TTK madde 400'e göre, denetçi, YMM, SMMM veya ortakları bu sıfatı taşıyan sermaye şirkettir. Fakat, TTK, tarafsızlığın sağlanması bakımından, YMM, SMMM ve bağımsız denetim kuruluşu ve bu tüzel kişinin ortakları, YMM, SMMM ve bağımsız denetim

¹⁷⁴ Özkorkut, Siyasal İktidarın Elinde Vergiden Sonra Yeni Bir Silah: Bağımsız Denetim, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=55> , 19.12.2012 tarihinde eklenmiş köşe yazısı, 26.02.2015.

kuruluşunun ortaklarının yanında çalışan kişileri de denetçi varsaymaktadır ve öyle değerlendirmektedir. İşte bağlantılı kişiler, bu kişilerdir. Maddenin (c) bendine göre, 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 pay sahibiyse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt soyu veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısıımıysa, denetlenecek şirkette denetçi olamayacaktır.¹⁷⁵ (d) bendi, denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışan veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet verenlerin denetlenecek şirkette denetçi olamayacağını düzenlemektedir.¹⁷⁶ (e) bendinde, denetlenecek şirketlerin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuş şahısların denetçi olamayacağından bahsedilir. (f) bendi, 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, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi olan kişilerin hukuki durumunun denetçi olmaya müsait olmadığını vurgulamaktadır, (g) bendi, (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olmayan bir denetçinin nezdinde çalışanları, (h) bendi ise, son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmiş ve bunu cari yılda da elde etmesi beklenenlerin durumu düzenlemektedir.¹⁷⁷

¹⁷⁵ TTK madde 400/1.c, çevrimiçi: <http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>, 01.05.2015.

¹⁷⁶ TTK madde 400/1.d, çevrimiçi: <http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>, 01.05.2015.

¹⁷⁷ Bkz: Madde gerekçeleri, TTK madde 400: Denetçi sadece üyelerini yeminli malî müşavirler ve/veya serbest muhasebeci malî müşavirler olan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Küçük anonim şirketler, en az iki yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Her iki denetçi de hukukî açıdan aynı konumdadır. Tasarı, denetçilik mesleğine önem verdiği ve denetlemede bu mesleğe mensup olmayı ana ilke olarak kabul ettiği için, bağımsız denetleme kuruluşlarının da üyelerinin yeminli malî müşavir ve/veya serbest muhasebeci malî müşavir olmaları şartını getirmiştir, hüküm tam bağımsızlığı sağlamak amacıyla (a) ilâ (h)

c. Denetçinin Denetim Haricinde Hizmet Veremeyecek Olması: Denetçinin bağımsızlığına hanel gelmemesi adına konulmuş kurallardan bir diğeri de, denetçinin, denetleyeceği şirket için denetim dışında bir başka hizmet veremeyecek olmasıdır. Zaten TTK'nın 400.maddesinde de durum çeşitli bentlerde vurgulanmıştır.

TTK'nın 400. maddesinin 3.fıkrası gereği, denetçinin, denetlediği anonim şirkette, denetim haricinde farklı bir hizmet vermesi, kesinlikle yasaktır. Vergi danışmanlığı ve vergi denetimi haricinde , denetçi, anonim ortaklığa, hiçbir alanda hizmet vermeyecektir.¹⁷⁸

Denetlenen ortaklık ile bağımsız denetçi arasındaki istihdam ilişkilerine de izin verilmemektedir. Bağımsız denetçi denetlenen ortaklıkta önemli karar, yetki ve sorumluluk veren bir sıfatla görev alamaz. Kuşkusuz, bir denetçinin ya da yasak kapsamında bulunan diğerk kişilerin, denetlenecek şirkette önemli mevkilerde bulunması durumu, denetçinin tarafsızlığını tehdit edecektir.¹⁷⁹ Daha sonra Avrupa'da da Avrupa Birliği 8 Numaralı Direktifini SOX Yasası¹⁸⁰ doğrultusunda yeniden düzenlemiştir. SOX denetimde bağımsızlığı sağlayarak , Enron Skandalının sarstığı kamu güveninin yeniden tahsisini amaçlamıştır. Tıpkı bu yasa gibi eş zamanlı olarak sermaye piyasası uygulamalarında da denetçinin şirkete başka hizmetler veremeyeceği hususu ve yine denetçinin rotasyonu düzenlenmiştir. SPK, denetçi rotasyonunu bizdeki koşullara uyarlamış ve bağımsız denetim kuruluşunun rotasyonunu esas almıştır.¹⁸¹

d. Denetçinin Sürekli Olarak Aynı Ortaklığı Denetleyecek Olması (Rotasyon): Kanun koyucu, denetçinin bağımsızlığını muhafaza edebilmek adına bir dizi önlem almıştır. Bu önlemler arasından en alışılageni, kuşkusuz ki denetçinin, şirketle ilgili bulunan kişiler arasından

bentlerindeki ilişkilerin veya durumların var olmasını şart koşmuştur. Çevrimiçi: www.basbakanlik.gov.tr/.../kanuntasarilari/TURK%20TICARET,02.01.2015.

¹⁷⁸ Özkorkut,Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.254, 255.

¹⁷⁹ Köksal, 276.

¹⁸⁰ Sarbanex- Oxley Yasası, Bu yasa 2002 senesinde, ABD'de çıkartılmıştır.

¹⁸¹ Erdoğan Arslan, Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası, Mali Çözüm, S.99, Y.2010, s. 203, 204, 205.

seçilmemesidir. Bu, bağımsız denetim geleneğinin, denetçinin özelliklerine olan en büyük yansımasıdır. Öte yandan, denetçiyi şirketle ilgisi bulunmayan kişi ya da kurumlar arasından seçmek, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı için, yeterli bir koşul olmamaktadır. İlk etapta tamamen şirketten bağımsız konumda olan denetçinin, şirketteki denetim faaliyetini yürütüyor olması, onun zaman içinde şirketle kaynaşmasını ve bir anlamda yakınlaşmasını sağlayacak, bunun sonucunda da artık bağımsız denetçi konumunda olan kişi ya da kurumun bağımsızlığı ve tarafsızlığından şüphe duyulmaya başlanacaktır.¹⁸²

Bağımsız denetçinin uzun süre aynı şirketle çalışmasını bir kenara bırakalım, bir faaliyet dönemi boyunca yürütülen bağımsız denetim neticesinde bile, şirket ve denetçi büyük ölçüde birbirlerini tanıma fırsatı bulur. Şirketle denetçinin birbirlerini tanımış olması ilk etapta çok da olumsuz bir özellik olarak düşünülmecektir, zira bir çalışmanın, hele ki ortak devam ettirilmesi gereken bir çalışmanın, layıkıyla yürütülmesi ve sonlandırıldığında arzu edilen sonucu vermesi için, tarafların birbirlerini tanıyarak olmaları son derece önemlidir. Fakat, denetim faaliyeti açısından bu durum istenmeyen sonuçlara yol açabilecek düzeylere ulaşma ihtimalini bünyesinde barındırmaktadır. Bu anlamda, kanun koyucu bu durumun önüne geçebilmek adına, *denetçinin rotasyonu* kavramını hukuk sistemimize kazandırmıştır.

TTK m.400/2 'ye göre, on sene içinde, aynı şirket için toplamda yedi yıl denetçi olarak seçilmiş kişi, üç sene geçmedikçe, aynı şirkete denetçi olarak seçilemeyecektir. Söz konusu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, KAMUDESK tarafından belirlenecektir. Burada kanun koyucu, bağımsız denetim sürecinde, denetlenen şirket ile, denetçi arasında kurulacak olan süresiz bir bağımsız denetim sözleşmesinin taraflar arasında organik bir bağ yaratacağından endişelenmiş ve bu durumun da, bağımsızlık ve tarafsızlığı yok edeceğine inanmıştır.¹⁸³

Denetçi ve denetlenen şirketin süresiz beraberliği, denetim sürecinin doğru ve sağlıklı işlenmesini imkânsız kılacağından, denetimi yapacak denetçinin, belli bir süre

¹⁸² Özkorkut, Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetimi, s. 260 vd.

¹⁸³ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 260.

sonunda rotasyon yöntemi ile şirketten uzaklaştırılması ve bu yolla şirketle arasına mesafe girmesi en doğru çözüm olarak tercih edilmiştir.

Peki rotasyon kime ve ne şekilde uygulanacaktır? Denetim firmasına mı, yoksa denetim firmasında yer alan denetim ekibine mi? Başka bir deyişle, değiştirilmesi gereken, denetim firması mıdır, yoksa denetim ekibi midir? Bu konuda AB Denetim Direktifi'nin¹⁸⁴ 42. maddesinde, denetim firmasının değil, denetim ekibinin rotasyonuna işaret edilmektedir. Bizim hukukumuzda da bu durum esas alınmış ve denetim şirketinin değil, denetim ekibinin rotasyonu kabul edilmişti. Fakat daha sonra, KAMUDESK kurulmuş ve önce 6335, ardından 6455 sayılı Kanun değişiklikleri ile, AB'de henüz böyle bir düzenleme tartışılmaktayken, gerçek kişi denetçi SMM ve YMMM'lerin de rotasyonu kabul edilmiştir.¹⁸⁵

Kanaatimizce bu konu farklı bakış açıları çerçevesinde tartışılmalıdır. Asıl sorulması gereken soru, gerçekten bir denetim faaliyetinin tarafsızlığını tesis etmek adına, söz konusu firmanın rotasyonu yerine, yalnızca denetimi yapan ekibin rotasyonunun geçerli olup olmayacağıdır. Burada, hassasiyetle üzerinde durulması gereken husus denetim ekibi, denetlediği şirketle ilgili edindiği bilgileri mensubu olduğu şirket ile paylaşır mı? Böyle bir durumda karşımıza, denetçinin sır saklama yükümlülüğü çıkmaktadır. Söz konusu yükümlülüğe uyan bir denetçinin, şirket elemanları ile denetim sırasında elde ettiği bilgileri paylaşmayacağı son derece açıktır. Zaten meslek etiğinin gerektirdiği de budur. Buna rağmen denetim ekibi bu bilgileri az da olsa denetim şirketi ile paylaşmışsa ve böylelikle, denetim şirketinin denetim ekibi haricinde kalan kısmı da şirkete aşına olmuş ve bu anlamda az da olsa şirkete bir sempati kazanmışsa ne olacaktır? Kanun koyucu yasalaşma sürecinde kuşkusuz bu ihtimalleri ele almış ve yukarıda ifade edilen düzenlemeyi yapmıştır. Öte yandan kanaatimizce, denetim faaliyetinin bağımsız bir biçimde yürütülmesi bakımından yalnızca denetim ekibinin değil, denetim şirketinin de değiştirilmesi, başka deyişle rotasyona tabi tutulması lazımdır. Bu yaklaşım aşırı şüpheli olarak yorumlanabilir, fakat, yukarıda bahsettiğimiz durumun gerçekleşme ihtimali çok da azımsanacak bir orana sahip değildir.

¹⁸⁴ 2006/43 sayılı AB Direktifi, çevrimiçi: <http://www.ab.gov.tr/files/pub/ulusaleyemplaniiasama.pdf>, 02 .01 .2015.

¹⁸⁵ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim s. 262, 263.

Denetçinin bağımsızlığı meselesi, ABD’de “Enron Muhasebe Skandalı”nın ortaya çıkışı ile gündeme gelmiştir. Bu skandal sonucunda hem Enron Şirketi hem de zamanın en büyük denetim şirketi olan Arthur- Anderson şirketi tarihin derinliklerine gömülmüştür. Bu olayın ortaya çıkmasının hemen akabinde piyasa yatırımcılarını korumak adına SOX Yasası çıkartılmış ve yeni bir düzen kurulmuştur.

e. Denetçinin Şirketin Organı Konumunda Olup Olmadığı Tartışması: ETK zamanında, anonim ortaklığın üç ana organı bulunmaktaydı. Bunlar, genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu idi. 6102 sayılı TTK, madde 347 ve 359’u tamamen ortadan kaldırmış ve denetim bakımından tamamen yeni bir düzenlemeye gitmiştir. Bu düzenlemenin amacı, şirketlerin bağımsız ve tarafsız bir şekilde denetlenmesini sağlamaktır.

Denetçinin, şirketin bir organı olup olmaması en çok sorumluluk hukuku bakımından fark yaratacaktır. Zira organın iş ve işlemlerinden tüzel kişi sorumludur (TTK madde 50/II). TTK, denetçinin organ olup olmaması konusu çerçevesinde değerlendirilecek olursa, karşımıza farklı bakış açıları çıkacaktır. Öncelikle, TTK’ nun denetçiyi bir şirket organı olmaya yaklaştıran maddelerine değinelim. Denetçinin, anonim ortaklığın organizasyonu bölümünde düzenlenmesi, denetçinin karar alma yetkisinin bulunması, denetçinin sorumluluğuna ilişkin bir düzenleme olması, yani, denetçinin, görevini kusurlu olarak yerine getirmemesi durumunda ortaklığa, pay sahiplerine ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olması denetçiyi, şirketin bir organıymış gibi göstermektedir.¹⁸⁶ Buna karşın, ortaklığın kuruluşunda ilk denetçi seçimi ile ilgili düzenleme bulunmaması, denetçiyi seçme yetkisinin sınırlanması ve ortaklığa denetçiyi kendiliğinden görevden alma yetkisinin verilmemesi, denetçi seçiminin kanunî bir yükümlülük olarak nitelendirilmesi, denetçinin görev alanının sınırlı olması, denetçinin görevini bağımsız denetimin niteliğinden dolayı bir başka organa devredemeyecek olması ve son olarak denetçinin ortaklık dışında ve ondan bağımsız olması, denetçinin, anonim şirketin bir organı olmadığı yönünde fikir oluşmasına sebep olan düzenlemelerdir. Bu kıyaslamadan da anlaşılacağı üzere, her ne kadar kanunda bu konuya açıklık

¹⁸⁶ Aytaç Köksal, Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 397 ilâ 406 maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Bir Organı Olup Olmadığı Sorunu , Prof. Dr. Fırat Öztan’a Armağan, C.I., Ankara, 2010, s.1378, 1406 arası, s.1390.

getirilmeyerek durumun çözümlü doktrin ve içtihatlarla bırakılmış olsa da, denetçinin, anonim ortaklığın bir organı olmadığı son derece açıktır.¹⁸⁷

D. Denetçinin Seçimi ve Atanması

a. Denetçinin Her Hesap Dönemi İçin Seçilmesi: TTK madde 399/1 gereğince, denetçinin her hesap döneminde seçilmesi gerekmektedir. Denetçi seçimi, görevin gerçekleştirileceği faaliyet dönemi bitmeden yapılmalıdır. Seçilmiş bağımsız denetçinin, bir sonraki faaliyet döneminde de yeni bir seçim olmaksızın denetime devam etmesi mümkün değildir. Bir başka ifadeyle, bağımsız denetim sözleşmesi, kendiliğinden uzamamaktadır. Yeni seçim yapılmaksızın, önceki dönemin denetçisinin denetime devam etmesi mümkün değildir. Devam eder de rapor hazırlarsa, bu rapor da yok hükmündedir. Çünkü, denetim faaliyetinin niteliği gereğince, tarafların denetim sözleşmesi ile bir yıldan fazla bağlı kalmamaları gerekmektedir. Eğer taraflar bağımsız denetim sözleşmesi ile bir seneden fazla bağlı kalırlarsa, takip eden senelerde görevin zaten yerine getirilmiş olacağı düşüncesi yaygınlaşacaktır. Bu hüküm sayesinde, hem taraflar sözleşmeyi yeniden değerlendirerek birbirlerine tavsiyelerde bulunurlar, hem de genel kurul denetçinin bir senelik çalışmasını göz önünde bulundurarak değerlendirme yapar.¹⁸⁸

b. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi: TTK madde 399 uyarınca, denetçinin seçimi genel kurul tarafından yapılacaktır. Maddenin ilk fıkrasında, denetçi genel kurulca, topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir denilmektedir. Bu durumda, şirketler topluluğunun varlığı halinde, bağlı şirketlerin aksine, hâkim şirket, iki ayrı denetçi seçecektir. Bunlardan biri hâkim şirketin denetçisi, diğeri ise şirketler topluluğu denetçisidir. Bu iki denetçi statüsünün tek bir denetçi seçilmesi ile ona tanınması da söz konusu olabilecektir. (TTK madde 399/3)¹⁸⁹

c. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması: Burada amaç, şirketin denetçisiz kalmasının önüne geçebilmektir. Bu iş bakımından görevli ve yetkili mahkeme, şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret

¹⁸⁷ Aytaç Köksal, Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 397 ilâ 406 maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Bir Organı Olup Olmadığı Sorunu , s.1406.

¹⁸⁸ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s.425.

¹⁸⁹ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 268.

mahkemesidir. Denetçinin mahkeme tarafından seçilmesi, faaliyet döneminin başlaması ve üzerinden dört ay geçmesine rağmen denetçi seçilememesi durumunda söz konusu olacaktır. Aynı şekilde seçilen denetçinin herhangi bir sebeple sözleşmeyi feshetmesi durumunda da bu kural uygulanacaktır. (TTK madde 399/6) Bu durumda yönetim kurulunun denetçinin atanması davasını açması gerekmektedir. Bu şartlar altında, şirketin denetçisiz kalmaması adına biran önce denetçi seçiminin gerçekleşmesi gerektiğinden dolayı, yönetim kurulunun söz konusu davayı açmaması göreve aykırı davranma anlamına gelecektir.¹⁹⁰

Denetçinin mahkeme tarafından atanmasına sebep olan bir diğer durum ise, denetçinin görevini reddetmesi durumudur. Burada denetçi, yönetim kurulu ile belli şartlarda anlaşmamış ya da bağımsızlık kriterlerine aykırı bir durumun varlığı söz konusu olmuş olabilir. Denetçinin, kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir sebeple görevini yerine getirememesi durumunda da bu kural uygulanacak ve denetçi mahkeme tarafından seçilecektir.

d. Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi: TTK madde 399/9 gereğince, denetçinin yönetim kurulu tarafından seçilmesi de mümkündür. Burada, denetçinin fesih ihbarında bulunması ihtimali değerlendirilmiş ve bu durumda yönetim kurulunu derhal geçici bir denetçi seçeceği hükme bağlanmıştır. Bu durum söz konusu olduğunda yönetim kurulu denetçiyi seçmeyecek olursa, yönetim kurulu bakımından sorumluluk sebebi olacaktır.

Burada, denetçinin sözleşmeyi neden feshettiği konusu doktrinde tartışmalıdır. Doktrinde fıkra gerekçesinden de yola çıkılarak varılan bir sonuç, denetçinin hangi alanda fesih bildirimini yapacağını belirtilmediği, yalnızca feshi ihbar olduğundan yönetim kurulunun derhal yeni bir denetçi seçmek zorunda olduğudur.¹⁹¹

¹⁹⁰ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 426.

¹⁹¹ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 274.

Yönetim kurulu tarafından yapılıp, genel kurul onayına sunulan denetim sözleşmesinde, istenilen değişikliklerine yapılmaması sonucunda denetçinin sözleşmeyi feshetmesi durumu da doktrinde yer verilen bir diğer görüştür.¹⁹²

Bu görüşlerden ikincisi, yani denetçinin genel kurul onayına sunulan denetim sözleşmesinde istenilen değişikliklerin yapılmaması sebebiyle sözleşmeyi feshetmesi, bizim de paylaştığımız görüştür.

E.Denetim Sözleşmesi

TTK'da, denetim sözleşmesini ifade etmek için yalnızca "sözleşme" ibaresi kullanılmıştır. Bu sözleşmeyi, denetleme sözleşmesi ya da denetçi sözleşmesi şeklinde adlandırmak da mümkündür.¹⁹³

Bağımsız denetim sözleşmesinde, bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kurulu ve denetlenecek ortaklık, karşılıklı ve birbirlerine uygun irade beyanlarını açıklamaktadırlar. Düzenlemeler uyarınca, icap niteliğinde olan ilk irade beyanının, denetlenecek ortaklık tarafından ortaya konulması gerekmektedir. Bu anlamda, bağımsız denetçinin iş teklifinde bulunması yahut reklam yapması mümkün değildir. İcabın denetlenecek ortaklık tarafından yapılacağı mevzuatta net bir şekilde ortaya konmuştur. Yasa, bağımsız denetim sözleşmesi bakımından herhangi bir şekil şartı getirmemiştir. Fakat bağımsız denetime ilişkin uygulamalar ve düzenlemeler (KAMUDESİK Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 29) dikkate alındığında, sözleşmenin yazılı olarak yapılması gerektiği anlaşılacaktır. Bir başka ifade ile, bağımsız denetimin ön koşulu niteliğinde olan sözleşmenin, yazılı şekilde yapılması gerekmektedir, aksi halde sözleşme batıl olacaktır.¹⁹⁴

TTK, madde 397/I ve 400/I hükümlerinde sözleşmenin tarafları, 399/1, 6 ve 9'da sözleşmenin kurulması, 398/1, 402-404 hükümlerinde denetçinin borçları, 399/7 ve 401'de, denetlenen şirketin borçları, 397 ve 398'de denetimin amacı, konusu ve kapsamı, 399/2, 4 ve 8. fıkralarında

¹⁹² Tekinalp, Tek Kişi Ortaklığı, s. 323 ve Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 427.

¹⁹³ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 428.

¹⁹⁴ Aytaç Köksal, Bağımsız Denetim Sözleşmesi, İstanbul, 2009, s. 115 ve 157.

sözleşmenin sonlandırılması ve son olarak 403/5 hükmünde de sözleşmenin sonlandırılmasının sonuçları düzenlenmektedir.¹⁹⁵

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, mahkemenin atamış olduğu denetçi ile sözleşme akdedilmesi gerekmektedir. Bu durumda, denetim sözleşmesi tarafların karşılıklı güvenine dayanan bir sözleşme olduğundan dolayı, mahkeme denetçiyi atamadan önce, atayacağı denetçiye, denetleyeceği şirketle ilgili, şirketin finansal durumu ve şirket yapısı hakkında gerekli bilgileri edinebilmesi açısından bir araştırma süresi vermelidir. Kısacası böyle bir durumda hâkimin tek amacı denetçi atamak olmamalıdır.¹⁹⁶

F. Denetçinin Görevinden Ayrılması ya da Alınması

a. Denetçinin Denetim Sözleşmesini

Feshetmesi: TTK kapsamında, denetçinin tek taraflı olarak sözleşmeyi feshetme hakkı bulunmamaktadır. TTK’ da yer alan haklı sebepler dışında, denetçinin sözleşmeyi feshetmesi söz konusu olamaz. Bu anlamda, denetçinin sözleşmeyi feshedebilmesi için, ya hakkında bir görevden alınma ve yeni denetçi atanma davası açılmış olmalı ya da denetçinin sözleşmeyi feshedebilmesini sağlayacak bir haklı sebep bulunmalıdır. Tarafların sözleşmeye TTK’ da yer alanlar haricinde bir başka haklı sebep koyabilmeleri de mümkün değildir.¹⁹⁷

Tarafların sözleşmeyi istedikleri doğrultuda feshedememesi, anonim şirketin denetçisiz bırakılmamasını amaçlamaktadır. Burada asıl istenen, bir şirketin bir hesap dönemi boyunca aynı denetçinin denetimi altında kalmasını temin etmektir. Bu şekilde, bir hesap döneminde denetimin sürekliliği ilkesi de korunmuş olacaktır.¹⁹⁸

TTK madde 399/8, haklı sebep kavramını tam olarak tanımlamamakla beraber, hangi durumların haklı sebep sayılabileceğini açıkça belirtmiştir. Taraflar arasındaki görüş ayrılıkları, anonim şirketin denetçiye baskı uygulaması, taraflardan birinin sözleşme şartlarında değişiklik yapmak istemesi,

¹⁹⁵ Köksal, Bağımsız Denetim Sözleşmesi, s.115.

¹⁹⁶ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 277.

¹⁹⁷ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.279.

¹⁹⁸ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 428.

görüş yazısının değiştirilmesi yahut sınırlandırılması gibi durumlar, 399/8 hükmü gereğince haklı sebep sayılmaz. Denetçinin, anonim şirket tarafından uygulanan yöntemler ile çalıştırılmaması, bilgilendirilmemesi, sorularına karşılık verilemesi, denetçiye belge verilmemesi, çalışabileceği bir yer gösterilmemesi durumlarında denetçi görevini bırakmamalı fakat kaçınma yazısı kaleme almalıdır. Kaçınma da bir görüştür (olumsuz görüş). Denetçi, böyle bir durumda suç duyurusunda bulunmazsa haklı sebebe dayanması güçleşecektir. Bu yaklaşımdan, TTK' nın haklı sebebi dar anladığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu arada, denetçinin ücretinin ödenmemesi de haklı sebeptir.¹⁹⁹

b. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Görevden

Alınması: 6102 sayılı TTK' dan önce yürürlükte bulunan 6762 sayılı TTK, genel kurulun denetçiyi her zaman azledebileceğini hükme bağlamaktaydı (madde 350). Fakat, 6102 sayılı TTK madde 399/4 , denetçi hakkında haklı nedenle görevden alma ve yeni denetçi atanma davası açılmış ve dava neticesinde mahkeme tarafından yeni denetçi atanmış ise denetçinin görevden alınabileceğini düzenlemektedir. Kısacası denetçinin görevden alınması ancak bir mahkeme kararı ile mümkündür. Fakat bu kuralın istisnası da vardır. TTK madde 408/2-c, Kanunda öngörülen istisnalar dışında, denetçinin seçimi ve görevden alınmasını da genel kurulun devredilmez yetkileri arasında düzenlemektedir. İlk etapta bu hükmün hatalı olduğu düşünülebilir, fakat ortada bir hata yoktur. Bu hüküm, bilinçli olarak Kanun'a konulmuştur. Buna göre, iki durumda denetçinin genel kurul tarafından görevden alınmasının mümkün olduğu görülmektedir. İlk durum, 399/3'te düzenlenmektedir. Hükme göre, ana şirketin topluluk denetçisi olarak bir başka denetçi seçmemesi durumunda, ana şirket denetçisi aynı zamanda topluluk denetçisi de sayılacağından dolayı, genel kurul daha sonradan ayrıca bir topluluk denetçisi seçecek olursa, o zaman ana şirketin denetçisini, topluluk denetçiliğinden alacaktır. Diğer istisna ise, 399/9' da düzenlenmektedir. Bu hükme göre, denetçinin altıncı fıkra gereğince feshi ihbarda bulunması durumunda yönetim kurulunun hemen geçici bir denetçi seçmesi feshi ihbar ile birlikte genel kurulun onayına sunması hükme bağlanmıştır. Söz konusu hüküm çerçevesinde, genel kurulun yönetim kurulunun seçtiği denetçiyi

¹⁹⁹ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s.429.

onaylamaması durumunda, yönetim kurulunca seçilmiş denetçi, genel kurulca görevden alınmış olur.²⁰⁰

c. Denetçinin Görevden Alma ve Yeni Denetçi Atanma Davası İle Görevden Alınması: TTK madde 399/5 gereğince, söz konusu dava, şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde açılacak olup, bu davayı açma hakkına sahip olanlar ise, TTK madde 399/4 düzenlemesi çerçevesinde organ olarak yönetim kurulu ve azlık pay sahipleridir. Unutulmaması gereken, azlık pay sahiplerinin bu davayı açabilmeleri için, denetçinin seçimine karşı oy vermiş ve bu durumu tutanağa geçirtmiş olmaları gerekmektedir. Azınlık pay sahipleri, seçimin yapıldığı genel kuruldan geriye doğru en az üç aydan beri şirketin pay sahipliği sıfatını taşıyor olmak zorundadırlar.

Söz konusu dava, seçilmiş denetçiye karşı, denetçi seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanmasından itibaren üç hafta içinde açılmalıdır. Bu süre, hak düşürücü bir süredir. Mahkeme tarafından seçilmiş bir denetçi bakımından bu davanın açılması mümkün değildir. Eğer, mahkemenin atadığı denetçinin kişiliğinden doğan haklı sebepler söz konusu olursa, bu durum mahkemeye bildirilir ve mahkeme gerekeni yapar. Bu davanın açılmasına yol açan haklı sebeplerin ne olduğu kanun tarafından tam olarak açıklanmasa da, iki ipucu mevcuttur. Bunlara göre öncelikle haklı sebebin denetçinin kişiliğinden kaynaklanması gerekmektedir. Bunun yanında, denetçinin tarafsız davranacağına dair bir kuşku olmalıdır.²⁰¹

TTK madde 399/6 uyarınca, bu fıkradaki tüm hallerde mahkeme kararının kesin olacağı hükme bağlanmış, dördüncü ve beşinci fıkralarda düzenlenmiş olan görevden alma ve yeni denetçi atanma davasının sonucunda verilen kararın ise, kesin olup olmadığına dair herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda, iki ayrı düşünce ortaya çıkmaktadır. İlk görüşe göre,²⁰² bu karara karşı yargı yolu açıktır. Diğer görüşe göre²⁰³ ise, dava güven sorununa dayandığından dolayı,

²⁰⁰ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 281, 282.

²⁰¹ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 430.

²⁰² Abuzer Kendigelen, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, 2. Baskı, İstanbul, 2012, s.294.

²⁰³ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 430, aynı yönde, Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 284.

mahkemenin kararı kesindir. Bu görüş, madde 399'un amacından yola çıkmaktadır. Söz konusu maddede dikkat çeken hususlar, denetçinin her sene seçilmesi ve şirketin hiç denetçisiz kalmaması gerekliliğidir. Bu dava sırasında da, görevden alma ve yeni denetçi atanması ancak mahkemenin vereceği karar ile söz konusu olabilmektedir. Kanun koyucu da bu esasları göz önünde bulundurarak, denetçinin kısa sürede atanması ve görevine başlayabilmesi adına kararın kesin olacağından²⁰⁴ bahsetmiştir.

2.3. Yönetim Kurulu Bakımından Finansal Tabloları İbraz Yükümlülüğü ve Denetçinin Bilgi Alma Hakkı

Bağımsız denetimin konusu, daha önce de belirttiğimiz üzere, anonim şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu dikkate alındığında, bağımsız denetçinin (ya da bağımsız denetleme kuruluşunun) şirketin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ve finansal tablolarına ulaşması gerekliliği ve bunun önemi göze çarpacaktır. Denetçi söz konusu unsurlara rahat ulaşamaz ve bunları tatmin edecek ölçüde denetleyemezse, bağımsız denetimden beklenen sonuç da gerçekleşmeyecektir. Bu durumu dikkate alan kanun koyucu, TTK madde 401'de "ibraz yükümlülüğü ve bilgi alma hakkı" başlığı altında yönetim kurulunun ibraz yükümlülüğü ve bunun yanında, denetçinin bilgi alma hakkını düzenlemektedir.

Kanun söz konusu bilgi ve belgelerin "gecikmeksizin" denetçiye verilmesi gerektiğini söylemiş , zaman konusunda daha derin bir düzenlemeye gitmemiştir. TTK madde 401/1 gereğince, yönetim kurulu denetçiye şirket yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarını, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenebilmesi adına gerekli olanakları sağlamak zorundadır. Elbette ki TTK madde 401/1'in hükmünün sınırları, denetimin konusu ve denetimin hedefleri ile sınırlıdır.²⁰⁵

Denetçi tüm inceleme ve bilgi isteme yetkilerini, finansal tabloların çıkarılmasından önce ve çıkarılma esnasında haizdir.(TTK madde 401/2) Bu hüküm, denetim faaliyetini zamanında bitirebilmesi bakımından denetçiye ve özenli denetim ilkesine hizmet eden bir hükümdür. Özenli bir denetim için gerekliyse, denetçiye

²⁰⁴ Ayrıca bkz: TTK madde 399/7 gerekçesi.

²⁰⁵ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 286.

inceleme yetkileri ana ve yavru şirketi de kapsayacak şekilde verilebilir (TTK madde 401/2).²⁰⁶

2.4. Denetimin Yapılışı

2.4.1. Denetçinin Yükümlülükleri

KAMUDESİK Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin²⁰⁷ beşinci bölümünde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülükleri düzenlenmektedir. Bu yönetmelikte sırasıyla, denetimde kalite ve güvenilirliğin saplanması (m.19), kalite kontrol sistemi oluşturma(m.20), mesleki etik ilkelere uyma (m.219), bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması (m.22), reklam yasağı (m.23), haksız rekabette bulunmama (m.24), sürekli eğitim (m. 25), deneti faaliyetine ilişkin kısıtlamalara uyma (m.26), denetim ekipleri oluşturma (m.27), sorumlu denetçi olabilme (m.28), denetim sözleşmesi (m. 29), denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü (m.30), bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar (m.31), ücret tarifesi (m.32), mesleki sorumluluk sigortası (m. 33), bildirim yükümlülüğü (m. 3), saklama ve ibraz yükümlülüğü (m. 35), şeffaflık raporlarının hazırlanması ve duyurulması (m.36) ve son olarak TTK' dan kaynaklanan yükümlülükler (m.37) düzenlenmektedir.²⁰⁸

Yönetmelik' in düzenleme yapısına bakıldığında asıl uyulması gereken TTK yükümlülüklerini, yani bağımsız denetimin esas konu ve kapsamını oluşturan hususları, tali birer yükümlülükmiş gibi düzenlediği görülmektedir.²⁰⁹

2.4.2. Denetim Raporu ve Görüş Yazıları

Denetim faaliyeti, belli bir hesap dönemini kapsayan, sürekli bir faaliyettir. Denetçi, tüm bir hesap dönemi boyunca, anonim şirketin finansal tablolarını ve anonim şirket yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu denetler. Denetlemeyi, denetim ilkelerine uygun yapabilmek adına bilgi alma ve inceleme hakkını kullanan denetçi, incelemeleri sonlandığında, denetim sürecinde elde ettiği

²⁰⁶ Tekinalp, Sermaye Şirketlerinin Yeni Hukuku, s. 433, 434.

²⁰⁷ Ayrıntılı bilgi için bakınız: KAMUDESİK Bağımsız Denetim Yönetmeliği.

²⁰⁸ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 288.

²⁰⁹ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 289.

kanıtlardan ve topladığı bilgi ve belgelerden yola çıkarak bir denetim raporu hazırlayacaktır. Denetim raporu hazırlamak, denetçinin zorunlu olarak gerçekleştirmek durumunda olduğu bir eylemdir ve rapor hazırlanmadan, denetim faaliyeti de tamamlanmış olmayacaktır.

Denetim raporunun esas bölümünde, denetim sonucu açıklanır, yerine getirilmesi gereken standartlara ve kanuni yükümlere uyulup uyulmadığı ifade edilir. Söz konusu bölüm özel olarak değerlendirme ve irdeleme içermez, sadece tespitleri ortaya koyar. Denetçi raporunda öncelikle anonim şirketin muhasebe düzeninin, ticari defterlerinin, finansal tablolarının TTK madde 61- 81 ve 514- 526 maddelerine, esas sözleşmeye ve TMS' ye uygun tutulup tutulmadığını açıklar (TTK madde 402/4). Denetçi raporunda, istediği ve gerekli olan belgelerin kendisine verilmediğini belirtmezse, sonuç ve değerlendirmelerinde belge ve bilgi eksikliğine dayanma hakkını kaybeder.²¹⁰

Denetim raporunun özel bölümünde ise, ticari defterlerin hesap planına uygun olup olmadığı ve TMS çerçevesinde anonim ortaklığın malvarlığı unsurlarının sergilenmesinin finansal yapısının ve karlılık durumunun resminin gerçeğe uygun, tam, doğru ve aslı gibi yansıtılıp yansıtılmadığını, kısacası, dürüst resim ilkesini açıklar. Dürüst resim ilkesi, Anglo- Sakson hukuk kuralıdır ve gerçeğin aslına uygun ve tam bir şekilde yansıtılmasına engel hukuk kuralını, gerektiğinde bertaraf eder.²¹¹

2.5. Denetçinin Hukuki Sorumluluğu

2.5.1. Denetçinin TTK Bakımından Hukuki Sorumluluğu

TTK madde 554 uyarınca, '*Şirketin ve şirketler topluluğunun yıl sonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi, ve özel denetçiler, kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.*'

Denetçinin, şirket organı olmamasına rağmen özel bir sorumluluk statüsüne sokulması öğretide²¹² eleştirilmektedir. Denetçi, eğer şirketin

²¹⁰ Tekinalp, Sermaye Şirketlerinin Yeni Hukuku, s. 436.

²¹¹ Tekinalp, Sermaye Şirketlerinin Yeni Hukuku, s. 436.

²¹² Bu konu, Prof.Dr. İsmail Kırcı tarafından tartışılmıştır ve eleştirilmiştir.

kurumsal yapısı ile ilgili değilse, yani organ sıfatını taşımıyorsa, o takdirde denetçi bakımından özel bir sorumluluk rejimi de uygulanmamalıdır. Onun sorumluluğu da şirketle arasında olan sözleşme ilişkisi çerçevesinde değerlendirilmelidir. Örneğin, anonim şirketin bir fabrika binasının inşaatı için bir mühendisle akdettiği eser sözleşmesinden doğan sorumluluk nasılsa, ilişkinin hukuki niteliğinden kaynaklanan farklılıklar bir yana, denetçinin şirket ile akdettiği sözleşmeden doğacak sorumluluk da öyle olmalıdır. Bu sebeple, denetçinin organ niteliği bulunmamasına rağmen TK madde 554 hükmü ile özel sorumluluk rejimine tabi tutulması hatalı bir yaklaşımın sonucudur.²¹³

TTK madde 404 uyarınca, denetçi, yardımcıları ve denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir biçimde yapmakla yükümlüdürler. Denetçinin bağımsız denetimi yapmak amacıyla yetkilendirilmiş bir sermaye şirketi olduğu durumlarda ise sır saklama sorumluluğu, bu kurumun yönetim kurulu üyelerini ve çalışanlarını da kapsayacaktır.²¹⁴

2.5.2. Denetçinin 660 Sayılı KHK Kapsamındaki Hukuki Sorumluluğu

TTK'dan bağımsız olarak 660 sayılı KHK'nın 24. maddesinde de denetimden doğan sorumluluğa dair bir düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeye göre; *''Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak kurulca belirlenir.''*

²¹³ İsmail Kırca, Çelik Şehirli, Hayal Feyzan, Çağlar Manavgat, Anonim Şirketler Hukuku, C. I., Temel Kavram ve İlkeler, Kuruluş, Yönetim Kurulu, Ankara 2013, s. 394.

²¹⁴ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 296.

Söz konusu maddeden çıkan iki ayrı sonuç vardır. İlki, yukarıda sayılan nedenlerle şirkete zarar veren denetçi bu zararlardan sorumludur. İkinci sonuç ise, denetçinin bu ihtimale karşı sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu bulunmaktadır.²¹⁵

2.5.3. Denetçilerin İbrası

TTK madde 408'de, genel kurulun devredilmez görev ve yetkileri arasında yönetim kurulu üyelerinin ibralarına karar vermek açıkça düzenlenmiştir fakat denetçilerin ibrası genel kurulun görev ve yetkileri arasında sayılmamıştır.

Denetçi ile şirket arasındaki ilişki bir sözleşme ilişkisi olduğundan dolayı, denetçi bakımından TTK madde 554 ile özel bir sorumluluk rejimine gidilmesi tartışmaya açık bir konudur. Organların ibrasına ilişkin hükümlerin (TTK madde 424, 559) kapsamına denetçilerin dahil edilmesine ise gerek bulunmamaktadır.²¹⁶

3. Denetimin Aşamaları

3.1. Müşteri Bakımından

3.1.1. Denetlenecek Şirketin Saptanması

Bağımsız denetim sözleşmesi, denetlenecek şirket ile, denetim firması arasında yapılan ve bir faaliyet dönemi müddetince, söz konusu şirketin tüm finansal tablolarının ve yönetim kurulunca hazırlanacak yıllık faaliyet raporunun denetlenmesini sağlayan isimli bir iş görme²¹⁷ sözleşmesidir.²¹⁸ Söz konusu sözleşme, denetlenecek şirket (bizim konumuz bakımından anonim şirket) ile bağımsız denetçi yahut bağımsız denetim kuruluşu arasında yapılacaktır. Bu sözleşmenin, kendinden beklenen amacı sağlıklı bir biçimde gerçekleştirebilmesi için, tarafların birbirlerinden aradıkları nitelikleri taşımaları gerekmektedir. Bu sebeple, bağımsız denetim faaliyeti bakımından, söz konusu faaliyetin bir bakıma

²¹⁵ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 297.

²¹⁶ İsmail Kırca, Çelik Şehirli, Hayal Feyzan, Çağlar Manavgat, Anonim Şirketler Hukuku, C. I., s.394.

²¹⁷ İş görme sözleşmesi: Bu sözleşmelerde, taraflardan her birinin edimini bir iş görme, bir beşeri faaliyet teşkil eder. Bu sözleşmelerde edim fiili-edim sonucu ayrımı önem taşır. Fahrettin Aral, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s.47.

²¹⁸ Köksal, s.99.

müşterisi konumunda olan anonim şirketin saptanması son derece önemli bir adımdır

Kanun koyucu bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine ilişkin pek çok düzenleme yapmıştır. TTK m. 397/4, 398. madde kapsamında denetime tâbi şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceğini hükme bağlamıştır. 398. madde ise, bağımsız denetimin konu ve kapsamını düzenlemektedir. Yani bir şirket 397/4 kapsamında bağımsız denetime tâbi tutulursa, o şirketin hangi unsurlarının (finansal tablo, yıllık faaliyet raporu vs) denetime tâbi olacağını düzenleyen madde, 398. maddedir.

TTK, sermaye şirketlerini küçük-orta ve büyük ölçekli şirketler olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutmuştur. Ölçek farklılıkları, ticaret şirketlerinin bölünme ve tür değiştirme ve kaldırılan 400. madde uyarınca, denetçi seçimi bakımından farklı sonuçlar doğuruyordu. Fakat 400. madde 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. 400. maddenin değişiklikten önceki hâlinde denetçinin, ortakları ancak YMM ve SMMM sıfatına sahip olan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabileceği; orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerin , bir ya da birden fazla YMM'yi veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilecekleri hükmü yer alıyordu. Söz konusu maddenin son hâline göre denetçinin, bağımsız denetimi gerçekleştirmek üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa²¹⁹ göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanına sahip ve KAMUDESK tarafından yetkilendirilen kişi ya da ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu şekilde, denetçinin bağımsız denetimi kuruluşu mu, denetim yetkisine sahip meslek mensubu mu olacağını belirlenmesindeki ölçeklendirme anlayışı tamamen terk edilmiştir.²²⁰

3.1.2.Söz Konusu Şirket Hakkında Bilgi Edinme

Denetlenecek şirket hakkında önceden bilgi edinmek de son derece önemlidir. Zira denetçinin de denetleme faaliyeti sonucunda bir takım sorumlulukları doğacaktır ve bir önceki hesap döneminde çok da parlak bir imaj

²¹⁹ Bkz: 13.06.1989 tarih ve 20914 Sayılı RG, çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home>
[=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf) , 03.01.2015.

²²⁰ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 111 ve 112.

sergilemeyen bir şirketin denetimini üstlenmek, denetçi bakımından olumlu sonuçlar doğurmayacaktır. Denetçinin, gerek denetlenen ortaklığa karşı, gerekse üçüncü kişilere karşı denetim faaliyetiyle ilgili sorumluluğu bulunmaktadır.²²¹

Önceki faaliyet dönemlerinde gerçekleştirilen denetlemeler neticesinde olumlu sonuç almakta zorlanan bir şirketin denetleme süreci de olağan bir denetleme sürecine nazaran son derece sancılı geçecektir. İşte bu sebeplerle, denetçinin, denetleyeceği şirketi çok iyi araştırdıktan sonra denetleme faaliyetini üstlenmeyi kabul etmesi gerekmektedir. Kaldı ki, daha önceki bölümde de açıklamaya çalıştığımız üzere, denetlemeye dair bir takım standartlar bulunmaktadır ve bunlardan belki de en önemli olanı, denetlemenin bir önceki yıl ile karşılaştırmalı olarak yapılması gerekliliğidir. Dolayısıyla, denetçi zaten bu standart sebebiyle şirketin bir önceki senesini araştırmak mecburiyetindedir.

Bağımsız denetim faaliyetinin istenilen şekilde işleyebilmesi için, denetçinin, denetim çalışmaları sırasında müşterisi olan işletmenin iç kontrol sistemlerini de tanıması gerekmektedir. Denetçi, iç kontrol sistemlerini tanıma ve değerlendirme çalışmalarının verdiği sonuca göre kendi çalışmasını plânlayacaktır.²²²

3.2.Denetim Faaliyeti Bakımından

3.2.1.Denetim Faaliyetini Kısımlara Ayırma

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, denetim faaliyeti kapsamına, şirketin finansal tabloları ile, yönetim kurulunca hazırlanacak yıllık faaliyet raporu dahildir. TTK madde 514 gereğince, yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait TMS'de öngörülmüş olan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, hazırlayıp üç ay içinde genel kurula sunmak zorundadır. 660 sayılı KHK madde 2/1-b'de de bağımsız denetimin tanımı yapılmış ve bağımsız denetim kapsamından finansal tabloların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetleneceği hükme bağlanmıştır.

²²¹ Köksal, s. 288 ve 296.

²²² Şaban Uzun, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara, 1999, s.47.

Bu sebeple, denetimin, kanaatimizce tabloların denetimi ve yıllık faaliyet raporunun denetimi şeklinde ayrıma tabi tutulması uygun olacaktır. Zira, her ne kadar iki tür denetim de aynıymış gibi görünse de, gerek yapılış biçimleri, gerekse içerikleri bakımından tamamen farklıdır. Birleştikleri noktalar aynı amaca hizmet etmeleridir. Bu iki unsur haricinde, denetime, şirket tarafından tutulacak defterler de dahildir. Bu sebeple söz konusu defterlerin denetimi de ayrı bir bölüm oluşturmalıdır.

Sonuç olarak, kanaatimizce, bir bağımsız denetim faaliyeti,

*Finansal tabloların denetimi

*YK yıllık faaliyet raporunun denetimi

* Şirket defterlerinin denetimi olmak üzere üç ayrı kısımdan oluşmalıdır ki, denetim sağlıklı bir şekilde yürütülebilsin.

3.2.2.Denetim Faaliyetinin Maksadının Saptanması

Denetimin amacının saptanması son derece önemlidir. Çünkü, amaca göre, yapılacak işlemler ve izlenecek yöntem de tamamen farklılık gösterecektir. Bu sebeple, denetimin tam olarak hangi amaç ile yapılacağıнын, henüz denetim faaliyeti başlamadan saptanması gerekmektedir.

Denetim faaliyetinin başlıca maksadı, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun denetlenmesidir. Bu anlamda, söz konusu bilançolar ve bilhassa gelir tablosundaki düzenlemeler çok hassas bir biçimde yapılmak durumundadır.

Bilanço, gelir tablosu ve diğer tablolardaki yanlış yahut gerçeğe örtüşmeyen işlemler, muhasebe politikalarının ifşa edilmesi yahut dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş sayılmayacaktır. Düzeltme, bunların muhasebe kayıt ve tekniğine uyumu biçimde yapılabilir ve bu durum da, mali tablolara aynen yansıtılmak zorundadır.²²³

2008 senesinde Amerika Birleşik Devletleri'nde meydana gelen mortgage krizi, bu tarz yanlışlıkların doğurduğu sonuçlara verilebilecek

²²³ Bülent Üstünel, Mali Tablolar, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistem Uygulama Genel Tebliği Açıklaması, Ankara, 1995, s.25.

örneklerden birisidir. Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu da, söz konusu borçlanmayı daha ayrıntılı ve realist bir şekilde sunabilmek adına çeşitli projeler geliştirmişti. Burada amaçlanan, finansal tabloların, üçüncü kişi yatırımcılara faydalı olabilmesi adına, daha gerçekçi değerlendirilmeleriydi.²²⁴

3.3.Denetimin Programlanması

Her işte olduğu gibi, denetim faaliyetinde de programlama yapma, hem zaman hem iş bakımından tasarrufu sağlayacaktır. Denetimin, etkin bir planlama çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir. Denetimin doğru planlanması, önemli olduğu düşünülen alanların daha hassas incelenmesine ve sorunlu kısımların daha ön plana çıkarılmasına, çalışmanın düşünülen zamanda tamamlanmasına, denetçi yardımcısı konumunda bulunanlara doğru işlerin verilmesine, öteki bağımsız denetçi ve uzmanların çalışmaları ile arada bağlantı sağlanmasına yardımcı olur. Planlama ve programlamanın kapsamı bakımından çeşitli değişkenler söz konusudur. Buna göre, müşterinin büyüklük ölçüsü, denetimin zorluk derecesi ve denetçinin, denetleyeceği şirketle olan mesleki tecrübesi, programlamanın kapsamına etki eden faktörlerdir.²²⁵

Denetimin planı ve programı, birbirini tamamlayan iki ayrı unsurdur. Bu anlamda, denetim programının geliştirilebilmesi için, yeterli düzeyde bir denetim planına ihtiyaç duyulacaktır. Bağımsız denetim programı, bağımsız denetimin sürdürülmesi adına her bir denetim alanı için uygulanması planlanan, denetim işlemlerinin çalışma kâğıtları ile bağlantısını kuran bir faktör olarak karşımıza çıkar.²²⁶

Denetimin programlanması, zamanının saptanması ve yürütülmesi bakımlarından, denetim kuruluşu ya da denetçi ve şirket tamamıyla bir başına değildir, yalnız bırakılmamıştır. Bu anlamda, denetimi yapacak mekanizmanın da denetlenmesi söz konusudur.

²²⁴ Akın Akbulut, Karşılaştırmalı TMS/TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Ankara, 2012, s.43.

²²⁵ Hüseyin Yurdakul, Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye'deki Uygulamaları, Ankara, 2005, s.66,67.

²²⁶ Yurdakul, s. 69.

İşletmelerin büyüyebilmesi, ticari ilişkilerin gelişebilmesi ve faaliyet hacimlerinin fazlalaşmasıyla beraber yapılan işlemlerin nitelikleri de karışık bir hal almakta ve sayıları da çoğalmaktadır. Bu anlamda, yapılacak denetim çalışmasının neleri kapsayacağı, uygulanacak denetim kuralları, denetim işlemleri ve toparlanması gereken kanıt sayısının fazlalaşacağı da açıktır. Bu sebeplerle, günümüzde geniş sahada gerçekleştirilecek denetimin uygun şekilde planlanması, yapılacak denetime duyulacak itimadı ve verilecek denetim görüşünün doğru olup olmadığı konularına etki gösterecek önemli bir faktördür. Denetim planlamasının en temel unsurları, iş gücü planlaması ve zaman planlaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Planlamada, öncelikle işin kısım kısım ayrılması sonradan da denetim sahalarıyla alakalı olarak uygulanabilecek denetim yöntem ve işlemlerinin saptanması ve söz konusu denetim sahalarında görevlendirilecek denetçilerin tespiti ve denetimin zaman bakımından planlamasının da yapılması gerekmektedir .²²⁷

Denetim görevinin amaçlarına ulaşılması adına gerekli kaynaklar para ve zaman bakımından tespit edilir, denetim personelinin tahsisi de görevin nitelikleri, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynaklar göz önünde bulundurularak saptanır.²²⁸ Denetim personelinin durumuyla alakalı, ekip çalışmasında görev yetki ve sorumluluk dağılımı, Sermaye Piyasasından Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ²²⁹ madde 19’da düzenlenmiştir.

Bağımsız denetim çalışmaları sırasında, daha önceden hazırlanmış olan programda değişiklik yapılması gerekebilir. Böyle bir durumda, gerekçesi belirtilmek suretiyle programda değişiklik yapılması mümkündür.²³⁰

Bu açıklamaların ardından, üzerinde durulması gereken bir diğer konu, denetimi yapacak kişi ve kurumların da bu faaliyeti doğru planlayıp planlamadıkları

²²⁷ Lerzan Kavut, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayınlanan Araştırmalar ve Seçme Yazılar, ed. UZAY, Şaban, SELİMOĞLU, Seval, İstanbul, 2007.

²²⁸ Davut Pehlivanlı, Modern İç Denetim, İstanbul, Beta Yayınları, 2010, s. 130.

²²⁹ İlgili Tebliğ için Bkz: çevrimiçi: <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>, 02.01.2015.

²³⁰ Yasin Ulusoy, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Ankara, Seçki Yayınevi, 2007, s. 140.

açısından denetleniyor oluşlarıdır. Bu kapsamda, bağımsız idari otoriteler, denetimi yapacak şirketin bilgilerine erişmek ve gerekirse yerinde çeşitli incelemelerde bulunmak yetkisini haizdir. Denetimle görevlendirilecek uzman kişilere, istedikler tüm evrakları ve belgelerin verilmesi gerekmektedir.²³¹ Söz konusu denetimin, ETK zamanında da mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Kanun koyucu, bağımsız denetçiyi asla ve asla şirket ile baş başa bırakma fikrine sıcak bakmamıştır.

İşletme ortakları, ETK zamanında da, işletmeyi önemli hata ve hilelerden muhafaza edecek bir iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç duymuş, yönetimden daha çok açıklama almayı ve dış denetçiler eliyle de daha çok doğrulama yapılmasını istemiştir.²³² Kısacası, denetim mekanizmasının da bir üst kurum tarafından denetlenmesi, ETK zamanında da mevcut bir durumdu. Unutulmaması gereken, ETK zamanında üst denetimin, bağımsız idari otoriteler tarafından gerçekleştirilmediğidir.

3.4.Denetimde Zaman Unsurunun Planlanması

Denetim faaliyetinin planlaması bakımından belki de en büyük öneme sahip kısım, denetimin zaman bakımından planlanmasıdır. Bilindiği üzere denetim faaliyeti, bir faaliyet dönemini kapsayan ve bu yönüyle de belli bir zaman dilimine yayılmış bir çalışmayı gerektirecek bir eylemdir. Denetimin zamanında tamamlanması, görüş yazılarının zamanında yazılması ve nihayet denetim raporunun zamanında teslim edilmesi, gerek şirket gerekse şirketin durumu hakkında bilgi edinmede menfaati olan üçüncü kişiler bakımından son derece önemlidir. Bu sebeplerle, denetim faaliyetinin zamanlaması çok iyi planlanmalı, görev dağılımları ve her türlü işlem zaman faktörü göz önünde bulundurularak yürütülmelidir. Aksi halde, denetim faaliyeti ne kadar iyi yapılırsa yapılsın, zamanında tamamlanmadığı sürece, asla kendisinden beklenen asıl sonucu gerçekleştiremeyecektir.

4.Denetim Kanıtları, Denetim Teknikleri ve Denetim Çalışma Kağıtları

4.1.Denetim Kanıtları

Yeterli miktarda denetim kanıtı olmaksızın, denetimin beklenen sonucu vermesi mümkün olmayacaktır. Aslında bu durumda, beklenen sonuç bir yana, denetçinin zihninde gerçeği yansıtan bir fikrin oluşması bile söz

²³¹ Turgut Tan, Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri, Ankara, 2010, s.215.

²³² Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara,1999, s.47.

konusu olmaz. Yeterli miktarda ve nitelikte kanıt olmadıkça, denetim faaliyeti tam anlamıyla gerçekleşmiş sayılmayacaktır. Şüphesiz, bu kanıtların yalnızca elde edilmesi denetim faaliyetinin sıhhatle gerçekleşmesi bakımından yeterli bir unsur değildir. Ayrıca, bu kanıtların en ince ayrıntısına kadar tarafsız bir biçimde incelenmiş olması gerekmektedir.²³³

Bu sebeple, kanunkoyucunun denetçi bakımından en fazla üzerinde durduğu özellik, tarafsızlık ve bağımsızlıktır. Çünkü, denetçi tarafsız ve bağımsız olmadıkça, kanıtlar istenildiği kadar düzgün toplansın doğru değerlendirilmedikleri sürece, o kanıtların varlığı, varılan sonuç bakımından herhangi bir etki doğurmayacaktır. Elbette, yapılan denetim neticesinde varılan sonuç hakkında bir şüpheye düşülürse, söz konusu kanıtların yeniden değerlendirilmesi söz konusu olacaktır, ancak, eğer taraflar kanıtların yanlış yahut eksik değerlendirilmesi sonucunda elde edilen neticeye razı olurlarsa, toplanan tüm deliller de değerlendirilmeden boşa gitmiş olacaktır.²³⁴

Bu anlamda, kanıtlar, ister fiziksel deneyimler neticesinde, ister yapılmış bir araştırmanın neticesinde yapılan çözümlenme ile elde edilmiş olsun, önemli olan söz konusu delillerin yeterli niteliklere sahip olup olmayacağıdır. Bu anlamda kanıtların çeşitli belgelere dayandırılması mümkün olabileceği gibi, yalnızca belirli bir durum neticesinde varılan sonuçlar da kanıt olarak kabul edilebilir. Yukarıda da ifade etmeye çalıştığımız gibi, önemli olan, bu kanıtların gerçekten denetlenen şirketle ilgili olması, o şirketin mali durumu, finansal işleyişi ve genel iş ve işlemleriyle ilgili bilgi vermesi ve tatmin edici olmasıdır.²³⁵

4.2.Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

4.2.1.Muhasebe Kayıt Ortamlardan Elde Edilen Denetim Kanıtları

Denetimin hem hukuk hem muhasebe alanına hemen hemen aynı ölçülerde girdiğini daha önce ifade etmiştik. Gerçekten de, denetim, bu anlamda

²³³ Altaş, s. 143.

²³⁴ Denetim Kanıtları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı 500, Bağımsız Denetim Kanıtları, çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131230-4.htm#>, 01.05.2015.

²³⁵ Altaş s. 143.

çift yönlü bir mekanizma olarak işlemektedir. Bu sebeple, denetim neticesinde elde edilen kanıtlarda da bir ayırtırmaya gitmek yerinde olacaktır.

Şirketin denetimi yapılırken, denetçinin elde edeceği kanıtlar öncelikle muhasebe kayıt ortamından elde edilenlerdir. Bu açıdan, şirketin denetime sunmuş olduğu finansal tabloların gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının tespiti adına, şirketin alım satım yaptığına dair tüm kayıtlar, düzenlediği belgeler, diğer şirketlerden alacağı bir takım evraklar, muhasebe kayıt ortamından elde edilecek belgelerin başlıcalarıdır.²³⁶

Bu kapsamda, şirket tarafından tutulan defterler de son derece önemlidir. Bir ticari işletmenin ekonomik ve mali durumunun, borç-alacak münasebetlerinin, ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri saptamak maksadıyla defter tutulması zorunludur.²³⁷ İşletme faaliyetlerinin oluşu ve gelişmesi, defterlerden izlenebilmelidir. Defter tutma, tüzel kişi tacirlerin ortakları bakımından da son derece önemlidir. Şirket tarafından tutulan bu defterler sayesinde ortaya çıkarılan bilanço, ortakların şirketin gerçek durumunu yani, kâr edip etmediğini anlamalarını sağlar.²³⁸ İşte bir anonim şirketin tuttuğu defterler de bu sebeplerle son derece önemlidir ve denetim kapsamına da bu sebeple dahil edilmiştir. Bağımsız denetim kapsamında işletmenin muhasebesiyle alakalı yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, envanter, açılış bilançoları, finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları ile KAMUDESK'nın saptayacağı diğer tüm defterler ve işletmenin muhasebesiyle alakalı olmayan ama, ticari defter olarak kabul edilen pay defteri, yönetim kurulu karar defteri gibi defterler, TTK madde 64/4'e²³⁹ tâbidir.²⁴⁰

²³⁶ Bu defterlerinin muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar olduğuna dair, bkz: Mehmet Şirin, "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi" , Sayıştay Dergisi, Sayı 61, Ankara, çevrimiçi: <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der61m2.pdf>, s.25, 01.05.2015.

²³⁷ Mehmet Bahtiyar, Ticari İşletme Hukuku, İstanbul, 2013, s.152.

²³⁸ Sabih Arkan, Ticari İşletme Hukuku, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2013, s. 333.

²³⁹ TTK madde 64/4'te, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerin de ticarî defter olduğu hükme bağlanmıştır.

²⁴⁰ Topçuoğlu, İşlem Den.ve Sor., s.41.

4.2.2. Destekleyici Nitelikte Kanıtlar

Denetim faaliyeti bakımından asıl önemli olan, muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlardır. Fakat yayımlanmış ilgili yönetmelilere²⁴¹ göre, denetim kanıtlarının uygunluğu ve işe yararlılığı hususu söz konusu kanıtların tamamının birbirine uygunluğunu gerektirmektedir. Bu anlamda, destekleyici kanıtlar ile, asıl kanıtlar arasında herhangi bir çelişki bulunmaması, destekleyici kanıtların, asıl kanıtları doğrular nitelikte olması gerekmektedir.

Destekleyici denetim kanıtlarına, toplantı tutanakları, doğrulamalar ve gözlemlerin örnek olarak gösterilmesi mümkündür. (ISA 500.03.06)²⁴²

4.3. Denetim Teknikleri

Bağımsız denetimin teknikleri denildiğinde akla, altı çeşit teknik gelmektedir. Bunlar; fiziki inceleme, doğrulama, yeniden hesaplama, belge inceleme, bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleridir.²⁴³

Tek tek ele alacak olursak, fiziki inceleme, var olduğu söylenen kalemlerin incelenerek gerçekte var olup olmadığının değerlendirilmesidir, (örn:stoklar). Doğrulama tekniği, bir çeşit soruşturmadır ve sunulmuş bulunan bilgilerin üçüncü kişilerden teyidi anlamına gelmektedir. Yeniden hesaplama, bilgilerin matematiksel olarak gözden geçirilmesi demektir. Belge inceleme, kağıt olarak yahut elektronik veya başkaca bir ortamda tutulmakta olan belgelerin yeniden değerlendirilmesidir. Bilgi toplama, şirket dışında ya da şirket dahilinde, bilgili kişilerden yararlanılması anlamına gelir. Son olarak, analitik inceleme tekniği, finansal olan ve olmayan verilerin tamamının kendi arasında ve birinin bir diğeriyle arasında olan rasyonel bağına dayanarak değerlendirilmesidir.²⁴⁴

²⁴¹ Bkz: Bağımsız Denetim Yönetmeliği(2.12.2102 tarih ve 28509 sayılı RG), Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik(21.10.2014 tarih ve 29152 sayılı RG), Bağımsız Denetim Kuruluşları Yönetmeliği(25.03.2015 TARİH VE 29306 Sayılı RG).

²⁴² Mehmet Şirin, a.g.e., s.25.

²⁴³ Ayrıntılı bilgi için bkz: çevrimiçi:http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx

²⁴⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz: çevrimiçi: http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx.

4.4.Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği Sorunu

Denetleme faaliyetinin, gerek Şirket, gerek denetçinin mesleki itibarı bakımından ne derece önemli olduğu, son derece açıktır. Her Şeyden önce, denetim çalışmaları neticesinde varılacak yanlış bir netice, Şirketi son derece olumsuz biçimde etkileyecektir.

Gerek piyasada bulunan aynı sektördeki diğer Şirketler, gerek denetlenen Şirkete yatırım yapmayı düşünen potansiyel yatırımcılar, gerekse hali hazırda yatırım yapmış ve bu sebepten Şirketle organik bağa sahip olanlar bakımından, denetim faaliyetinin sonucu son derece büyük önem arz etmektedir.

Elbette, önemli olan sadece denetim faaliyetinin neticesi değildir. Söz konusu neticeye varmak adına tutulan yol ve izlenen yöntem de en az denetim faaliyetinin sonucu kadar önemlidir. İşte bu sebeple, denetim faaliyeti sırasında elde edilen kanıtların da güvenilir olması gerekmektedir.

Gerek kanıtların elde edilif biçimi, gerek kullanımları son derece hassas konulardır. Bu sebeple, denetim faaliyetine dayanak teşkil edecek kanıtlar, hukuka uygun bir şekilde elde edilmeli ve bunların kullanımı ve denetim bakımından dayanak haline getirilmeleri de, ilgili düzenlemelere uygun olmalıdır. Kanıtların fiziksel denetimler ya da araştırmalar neticesinde elde edilmesi arasında bir fark olmamakla birlikte, önemli olan, elde edilif biçiminin hukuka uygun olmasıdır.²⁴⁵

Tam bu noktada, denetçinin sır saklama yükümlülüğü tekrardan karşımıza çıkmaktadır. Denetçinin söz konusu yükümlülüğü, denetim faaliyeti boyunca elde ettiği kanıtlar bakımından da söz konusudur. Burada evleviyetle kuralının işletilmesinin mümkün olduğunu düşünüyöruz, zira, söz konusu kanıtlara dayanılarak elde edilen sonucun ve Őahit olunan Şirket sırlarının, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne dahil edilmesi karşısında, denetim neticesinde varılan fikrin dayanağı olan unsurların söz konusu sorumluluk kapsamına alınmaması düşünölemezdi.

²⁴⁵ Topçuoğlu, Bağımsız Den.Sor., s.109.

4.5.Çalışma Kağıtları

4.5.1.Çalışma Kağıdı Ne Demektir?

Bildiğimiz üzere, denetim süresince, denetçinin yapmış olduğu işlemleri belgelendirme zorunluluğu bulunmaktadır. Zira, denetim faaliyeti gibi ciddi ve önemli bir konu ile alakalı olarak denetçinin yalnızca sözlü beyanına dayanarak ilerlemek mümkün değildir. Bu sebeple, denetçi, denetim süresince yapacağı her türlü iş ve işlemi belgelendirmek mecburiyetindedir. Bu hem onun sorumluluğu hem de denetim bittikten sonra denetim faaliyeti hakkında bilgi edinmek isteyenler bakımından son derece önemlidir. Bu sebeple, çalışma kağıtlarının denetçi eliyle yalnızca tutulması yeterli olmayıp, aynı zamanda belirli bir müddet saklanması da gerekmektedir. Sorumluluğun denetim faaliyeti bittikten sonra da bazı alanlarda sürdüğünü düşünecek olursak, bu son derece doğal bir durumdur.²⁴⁶

Çalışma kağıtları, denetim çalışması sırasında oluşturulmalıdırlar. Bunların amacı, bağımsız denetimin kalitesini yükselterek, toplanan kanıtların ve bağımsız denetim raporunun, kesinleşmeden bir daha değerlendirilmesine imkân sağlamaktır. Ayrıca çalışma kağıtları, bağımsız denetim ekibine yol gösterici mahiyettedir ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur. Bu kağıtlar sayesinde, ekip elemanlarının, yaptıkları çalışmalardan sorumlu tutulmaları mümkün olur. Çalışma kağıtları sayesinde, gelecek dönemlerde önemli hale gelecek hususların kayıt altına alınması mümkün olduğu gibi, bu kağıtlar, kriterlere uyum konusunda, bağımsız denetçiye tarafsız ve serbest bir soruşturma yapma imkanı da sağlar.²⁴⁷

Bu şekilde düzenlenen çalışma kağıtlarının, denetçi tarafından saklanması gerekmektedir. Bu anlamda, çalışma kağıtlarını saklama sorumluluğu, denetçinin sorumluluğu bakımından yaptığımız ikili ayırımında yer alan “Denetim faaliyeti sonlandıktan sonra ortaya çıkan sorumluluklar” arasında yer almaktadır.

Taraflardan birinin, denetlenen şirket yahut denetim kuruluşunun, herhangi bir haklı sebebe bağlı olarak denetim sözleşmesini sonlandırması durumunda, çalışma notlarının ve gerekli diğer tüm belgelerin, sözleşmesi ortadan kalkan denetim

²⁴⁶ Topçuoğlu, Bağımsız Den.Sor., S. 135.

²⁴⁷ Köksal, s. 329.

kuruluşu yerine geçecek diğer bağımsız denetim kuruluşuna teslimi adına SPK' ya verilmesi lazım gelmektedir. Konulmuş olan mevcut standartlar dahilinde davranılmaması, görev değişim standartlarına uyulmaması gibi sebeplerle bağımsız denetim sözleşmesinin sonlandırılması, söz konusu duruma örnek teşkil edecektir.²⁴⁸

4.5.2.Çalışma Kağıtlarının Çeşitleri

Yukarıda da açıklamaya çalıştığımız üzere, çalışma kâğıtlarının denetimin belgelendirilmesi amacıyla denetçi tarafından düzenlenmesi ve saklanması gerekmektedir. Söz konusu kağıtların, denetçi tarafından düzenlenmesi ve saklanması gerekmektedir. Bu durumu düzenlemek amacıyla, “Türk Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standartları, Denetimin Belgelendirilmesi”²⁴⁹ yayımlanmıştır. Bu düzenlemenin amacı, çalışma kağıtlarının ne maksatla düzenlendiğini ve e işe yarayacağını açıklığa kavuşturmadır.

Denetçi, çalışma kağıtlarını, daha evvelden denetlenecek şirket ile hiçbir ilişkisi olmamış tecrübeli bir denetçinin, az sonra sayacağımız belli konuları anlamasını sağlayacak şekilde düzenlemekle mükelleftir. Söz konusu denetçinin, hazırlanan çalışma kağıtlarından, uygulanan denetim prosedürünün nitelik ve kapsamını, uygulanmış bu prosedür neticesinde varılmış olan neticeyi ve elde edilmiş olan kanıtları, son olarak da denetim esnasında ortaya çıkan farklı durumları anlayabileceği şekilde düzenlemekle yükümlüdür.²⁵⁰

Çalışma kâğıtları, denetim faaliyeti esnasında denetçinin ve denetlenen şirketin olduğu kadar, daha sonraki bir faaliyet döneminde, şirketle önceden hiçbir bağlantısı olmamış bir denetçinin ilgi alanına da girmektedir. Bağımsız denetimin, bağımsızlık ve tarafsızlık niteliklerinden dolayı, bir şirkete ilk kez atanacak denetçinin, o şirket hakkında herhangi bir bilgi sahibi olmaması, ya da

²⁴⁸ Köksal, s. 330.

²⁴⁹ Uluslar arası Bağımsız Denetim ve Güvene Denetim Standartları Kurulu (IAASB) 'ce düzenlenen Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve ilgili Hizmet Standartları Kitabının 2012 yılı Yayımında yer alan kısmın çevirisidir. Bkz, çevrimiçi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_230.pdf , 02.01.2015.

²⁵⁰ Topçuoğlu, Bağımsız Den. Sor., s.136.

yapmış olacağı araştırmalar sebebiyle oldukça az bilgi sahibi olacağı son derece açıktır. Bu sebeple, söz konusu denetçinin, şirket hakkında fikir sahibi olmasına yardımcı olabilecek tek belge, belki de, çalışma kağıtlarıdır. Dolayısıyla çalışma kağıtlarının söz konusu bilgileri içermesi ve bu anlamda yeni denetçiye fikir verecek nitelikte olması gereklidir.

Denetimin çalışma dosyasının içeriğinde ne gibi belgelerin yer alacağını saptanması, denetimin hedef tutulan amacının genişliğine bağlıdır. Denetçi tarafından, denetim esnasında düzenlenen belgeler ve kaydedilen bilgiler, iki ayrı dosyada toplanır ve muhafaza edilir. Periyodik denetimde, her dönem faydalanılabilecek bilgileri içeren dosyaya daimi(sürekli) dosya adı verilmektedir. Yalnızca denetim yapılan dönem ile alakalı bilgi ve belgelerin saklanarak takip edildiği dosyaya ise, carî (yıllık) dosya adı verilmektedir. Söz konusu dosyalardan dâimî dosya, gerek daha devamlı olması gerek daha kapsamlı bir görünüm arz etmesi sebebiyle, denetim süreci bakımından daha önemli bir yere sahiptir.²⁵¹

Söz konusu dosyanın tutulmasının, denetimin neticesi bakımından da bir takım faydaları bulunmaktadır. Bu dosyanın tutulmasının faydaları şu şekilde sıralanabilir;

- Müşterinin işiyle alakalı bir finansal hafıza oluşmasını sağlamak
- Devam eden ve tekrarlanan kalemler bakımından referans oluşturmak
- Değişikliğe tabi olmamış kalemler bakımından yeni çalışma kağıtlarının yıllık hazırlık süresini kısaltmak.
- Gelecek dönemde yapılacak denetimler, vergi soruşturmaları, sermaye yapısında değişiklik teklifleri ve bunların yanında ayrıca diğer amaçlar adına özel vergiler konumlandırmak.²⁵²

Görüldüğü üzere, daimî dosya tutulması, şirketin geleceği ve genel işleyişi bakımından son derece önemlidir. Bu dosya sayesinde, hem denetim layıkıyla yürütölüp, programlanmakta ve belgelenmekte, hem de daha ileriki dönemlerde denetimin ne şekilde yapılacağına dair ipuçları elde edilmektedir. Bu sebeple,

²⁵¹ Masum Türker, Denetim ve Çalışma Kağıtları Rehberi, İstanbul, 2012, Bölüm 7, s.1.

²⁵² Türker, s.1.

denetçinin, denetimin hem işleyişi ve sonuçlanması hem de daha sonraki zamanlarda yapılacak denetim faaliyetinin bekası bakımından, daimi dosyayı özenle tutması gerekmektedir. Bu dosya sayesinde, denetimden elde edilen bilgi ve belgelerin sınıflandırılabilmesi de mümkün olmaktadır.

Kuşkusuz çalışma kağıtları, şirkete ilişkin pek çok bilgileri de içermektedir. Bu sebeple, denetçiler, sır saklama yükümlülüğü kapsamında, denetlenen ortaklığın muvafakati olmadığı sürece, çalışma kağıtlarında yer alan bilgileri açıklama hakkına sahip değildirler. Aynı şekilde, söz konusu bilgiler açıklanamayacağı gibi, bu bilgiler, denetçiler tarafından kendileri yahut bir başkasının yararına da kullanılamaz ve üçüncü kişilere de teslim edilemez. Aksi durumda, oluşacak zarardan sorumlu kılınacaklardır.²⁵³

5.TTK m. 397/5 Hükümü Kapsamında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gözetiminde Gerçekleştirilecek Denetim 5.1. Genel Olarak

6455 sayılı Kanun ile 6102 sayılı TTK madde 397'ye iki yeni fıkra eklenmiştir. TTK'ya bu yeni fıkraların eklenmesinin amacı, TTK madde 397/4 kapsamına girmeyen anonim şirketlerin de bağımsız denetime tabi tutulmasını sağlamaktır. 31 Mart 2013 tarihinde, ETK'ya göre öngörülen denetim organının son bulması ve 6335 sayılı Kanun ile 6102 sayılı Kanun'a göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler bakımından farklı ölçütler getirilmesi ile bazı anonim şirketler denetim kapsamından çıkmışlardır. Bu şirketlerin de bağımsız denetim kapsamına sokulabilmesi için, 6455 sayılı Kanun ile, TTK madde 397'ye iki yeni fıkra eklenmiştir.

TTK madde 397/5 gereğince, madde 397/4'te yer alan ölçütler nedeniyle madde 398 uyarınca bağımsız denetime tâbi olmayan anonim şirketler için beşinci fıkrada öngörülen denetime tâbiyet söz konusu olacaktır. Bu fıkrada, herhangi bir ölçeklendirmeye gidilmemektedir. Bu denetim, GTB tarafından yapılacak bir denetim olup, burada da anonim şirket ile organik bağı olmayan kişiler tarafından gerçekleştirilecek bir denetim söz konusu olduğundan dolayı, bu da bağımsız denetimdir.²⁵⁴ Sonuç itibariyle, bağımsız denetim bakımından, TTK madde

²⁵³ Köksal, s. 330.

²⁵⁴ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 437.

397/3 gereğince KAMUDESİK tarafından yapılacak denetim ve TTK madde 397/5 gereğince GTB tarafından yapılacak denetim şeklinde ikili bir ayrıma gitmek mümkün olacaktır.

5.2. GTB Denetimi ile KAMUDESİK Denetiminin Ortak Özellikleri

Öncelikle, her iki denetim de zorunlu ve emredicidir. Ayrıca, her iki denetimde de denetimin yaptırılmamış olmasına aynı sonuç bağlanmaktadır. Her iki denetimde de denetçi denetlediği anonim şirketten bağımsızdır, yani anonim şirketin organı konumunda değildir. Bu sebeple, her iki denetimde de denetçinin, genel kurulu toplantıya çağırarak gibi yönetsel görevleri bulunmamaktadır. Her iki denetçi de tarafsız olmak zorundadır. Her iki denetçinin de, hukuki sonuçlar doğuran bir rapor verme zorunluluğu bulunmaktadır. Her iki denetçi de, riskin erken teşhisi komitesinin kurulup kurulmadığını kontrol etmek zorundadır.(TTK madde 378 ve 398/4) Her iki denetçi bakımından da gerektiğinde TTK madde 549-551 ve ilgili cezai hükümler uygulanacaktır. Her iki denetçi de TTK madde 562/4 kapsamındadır. Her iki denetim türü de, TTK kapsamında saptanacak uzman denetçiler tarafından sürdürülecektir.²⁵⁵

5.3.Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Denetiminin Niteliği

Bu denetimin kapsamı da finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporudur. Bu denetim de, söz konusu unsurların TMS'ye uygunluğunun kontrolü anlamına gelmektedir. Unutulmaması gereken bu denetimin, GTB tarafından çıkartılmış bulunan "Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" ile düzenlenmiş olan denetim olmadığıdır. Zira, TTK madde 397/5'te öngörülen denetim, ticaret şirketlerinin işlemlerinin değil, finansal tablolarının ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun denetimidir.²⁵⁶

5.4.Gümrük ve Ticaret Bakanlığın Yönetmelik Düzenlemesi

Söz konusu yönetmelik, TTK madde 397/5 gereğince, mezkûr denetime ilişkin usul ve esasları, denetimi yapacak denetçinin sahip olması gereken nitelikleri, denetçilerin görev ve yetkilerini, seçimlerini ve görevden alınmalarını,

²⁵⁵ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 439.

²⁵⁶ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 439.

görevden ayrılmalarını, denetim raporlarının içeriğine ilişkin belgeleri, ve raporunu Genel Kurula sunulması esaslarını içerecekti.²⁵⁷ Fakat Yönetmelik taslağı, GTB'nin internet sitesinden, kaldırılmış bulunmaktadır.

6.Denetimin Sonucu

6.1.Denetim Raporu ve Görüş Yazıları

Denetçinin, yapmış olduğu çalışmalar neticesinde, vardığı sonuçları bir rapor halinde şirkete sunması lazımdır. Bu amaçla, kanunda, denetçiler tarafından hazırlanacak iki tür rapora yer verilmiştir. Bu raporlardan ilki, finansal tabloları içeren rapor, ikincisi ise, yönetim kurulunun hazırlayacağı yıllık faaliyet raporunu içeren rapordur. Denetim raporu, yapılan denetimin niteliği, türü, ve nihayet sonuçlarını içeren, açık ve sade bir dille, anlaşılır ve geçmiş yıllar ile karşılaştırmalı biçimde yazılmış olmalıdır. Hazırlanacak ikinci rapor ise, yönetim kurulunun hazırladığı yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, birinci rapora konu olan finansal tablolarla tutarlı olup olmadığının değerlendirildiği rapordur.²⁵⁸ Denetim faaliyetinin neticesinde, denetçi denetim raporu ve de görüş yazılarını genel kurula sunulması adına yönetim kuruluna takdim edecektir.²⁵⁹

Peki, denetim raporunun içeriğinde hangi hususlara yer verilmelidir? Aşağıda maddeler halinde sıralanan unsurların her birine raporda yer verilmelidir:

*Şirketin defter tutma düzeni, finansal tabloları ve topluluk finansal tablolarının, kanun ve esas sözleşme bakımından öngörülen raporlama hükümlerine uygun olup olmadığı.

*Yönetim kurulunun, denetçi tarafından denetim kapsamında beklenen açıklamalarda bulunup bulunmadığı ve lazım olan belgeleri verip vermediği.

²⁵⁷ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 438.

²⁵⁸ Mustafa Çeker, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku, Adana, 2012, s.367.

²⁵⁹ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 289.

*Finansal tablolar ve bunların dayanağı konumunda bulunan defterlerin, öngörülen hesap planına münasip bir şekilde tutulup tutulmadığı.

*Yine finansal tablolar ve bunların dayanağı olan defterlerin TMS kapsamında, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun gerçekle uyumlu olarak dürüst bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.²⁶⁰

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, denetimin tamamlanması, denetim neticesinde yazılacak raporun teslimi ile söz konusu olacaktır.

Denetçinin hazırlayacağı raporun, şirketle ilgisi olan ve şirketin finansal tablolarındaki bilgileri dikkate alarak karar veren kişi ve kurumlar üstünde yol gösterici etkisi bulunmaktadır.²⁶¹ Bu durum son derece önemlidir. Şirket hakkında yazılacak yanıltıcı bir rapor, şirket bakımından son derece sakıncalı durumlar doğurabilir ve aslı olmayan bir sanının oluşmasına sebep olabilir. Zira, çoğu kişi ve kurum şirketin, denetim faaliyeti neticesinde düzenlenen raporuna itibar etmekte ve şirketle alâkalı alacağı kararları buna göre yönlendirmektedir. Örneğin, A şirketine yatırım yapacak birinin durumunu ele alacak olursak, söz konusu yatırımcı, A şirketi hakkında yazılmış olumsuz görüş içeren bir rapora tanıklık edecek olursa, hiçbir şekilde şirkete yatırım yapmayacak ve hatta şirket ile tüm bağlantısını da kesecektir.

Burada yönetim kurulunun, denetimi gereği gibi yapabilmesi için denetim faaliyeti süresince denetçiye bilgi verme yükümlülüğünün bulunduğu da altının çizilmesi gerekir. Şöyle ki, denetçi eliyle denetimin yapılabilmesi ve denetim raporunun tanzim edilebilmesi için, şirketin yönetim kurulunun, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylamak suretiyle, derhal, herhangi bir gecikme olmadan, denetçiye vermek ve şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evraklarının, envanterinin gözden geçirilerek denetlenebilmesi adına, denetçiye lazım olan tüm olanakları sağlanması gerekmektedir (TTK.madde 401/I). Bilgiyi verme görevi, yönetim kuruluna aittir.²⁶²

²⁶⁰ Topçuoğlu, Bağımsız Den. Sor., 146.

²⁶¹ Şaban Uzay, Seval Selimoğlu, Muhasebe Denetimi, Ankara, 2009, s.155.

²⁶² Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 289.

6.2.Görüş Yazılarının Çeşitleri Açısından Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, bağımsız denetim faaliyetini yapan denetçinin, denetim faaliyetiyle alakalı, şirketin bağımsız denetim sürecini ne şekilde geçirdiği, yeterli ve tatmin edici sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığı hususunda, yazmak durumunda olduğu görüş yazıları vardır. Bu görüş yazıları, denetim sürecinin nasıl geçirildiği hakkında bilgi vermenin yanında, bir sonraki denetim faaliyeti dönemi için alınacak tedbirler bakımından da ipuçları vermekte, bir bakıma sonraki denetiminin ne şekilde yürütüleceği hakkında bir rota tayin etmektedir. Görüldüğü gibi, denetçinin bir bakıma kendini ifade etmek adına iki tane yöntemi bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi bahsi geçen görüş yazıları, diğeri ise, denetim faaliyeti neticesinde hazırlanacak denetim raporudur. Bu imkânlar sayesinde, bir faaliyet dönemi boyunca şirketle denetim ilişkisi içinde bulunan denetçi, bu ilişkinin safhaları, denetimin ne şekilde programlandığı ve nasıl yürütüldüğü, netice olarak da nasıl sonlandırıldığı hususları hakkında bilgi verecek ve böylelikle hem şirketin ne durumda olduğunu bilmekte çıkarı olan üçüncü kişileri, hem piyasada bulunup da şirketle ilgilenen yatırımcıları, hem de diğer şirketleri aydınlatacaktır. Söz konusu imkânların kullanılması ile, hem hakkında görüş yazısı yazılan ya da rapor düzenlenen faaliyet dönemi aydınlığa kavuşturulmuş olur, hem de daha sonraki dönemlerde yapılacak denetim faaliyetlerinin ne şekilde yürütülmesi gerektiği, ne gibi hususlarda önlem alınmak durumunda olduğu ve hangi aksaklıkların bulunduğu konularında fikir sahibi olunmaktadır.

Yapılan denetimin neticesi, görüş yazılarında açıklığa kavuşturulur. Söz konusu yazılar, KAMUDESİK' in saptadığı esaslar dairesinde denetimin konusuna, türüne, niteliğine ve kapsamına ilişkin değerlendirmeleri içermektedir.²⁶³ Denetçi, görüşünü TTK madde 403 Gerekçesi'nde²⁶⁴ bahsi geçen üç çeşit görüş yazısı vasıtasıyla açıklayabilecektir:

*Olumlu Görüş Yazısı

*Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

²⁶³ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 290.

²⁶⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz, TTK madde 403 gerekçesi, çevimiçi: <http://www.ticaretkanunu.net/turk-ticaret-kanunu-madde-gerekceleri-ikinci-kitap-ticaret-sirketlerimadde-124-644/#>, 01.05.2015.

* Olumsuz Görüş Yazısı.²⁶⁵

Öğretide bu konu tartışmalı olup, bu yazılara “görüş vermekten kaçınma yazısını” da dahil eden yazarlar vardır.²⁶⁶

TTK madde 403 bakımından da denetçinin, dört çeşit görüş yazısı vasıtasıyla denetçinin denetim sonucuna dair görüşünü açıklayabileceği hüküm altına alınmıştır.

Olumlu görüş yazısı, denetimin olağan hallerde yürütülmesi ve sonlanması durumunda, her hangi bir pürüz çıkmaması halinde yazılacaktır. Eğer söz konusu yazı yazılmış ise, denetim istenilen şekilde gerçekleştirilmiş demektir.

Olumlu görüş yazısı yazılmışsa, denetçi herhangi bir aykırılık tespit etmemiş ve bir itirazda bulunmamış demektir. Şirketin yahut şirketler topluluğunun finansal tablolarının, denetçinin denetim esnasında oluşan bilgilerine ve TMS kapsamında yapmış olduğu değerlendirme bakımından doğru olduğu ve şirketin malvarlıksal, finansal resminin gerçekle uyumlu bulunduğunu açıklanmaktadır.²⁶⁷

Eğer, denetçi tarafından olumlu görüş yazısı yayımlanmış ise, genel kurul, söz konusu raporu dayanak göstererek her türlü kararı alma bilhassa da kar üzerinde kanun ve esas sözleşmeye dayanarak dilediği tasarruflarda bulunabilir.²⁶⁸

Sınırlı olumlu görüş yazısı, denetçinin bir takım çekincelerinin bulunması ve söz konusu çekincelerin ve denetçinin kafasındaki soru işaretlerinin, olumsuz görüş yazısı düzenlenmesine de sebep olacak büyüklükte olmaması durumunda düzenlenecektir.²⁶⁹

Sınırlı olumlu görüş yazısı bakımından mevcut olan “sınır” denetçinin kendisini sorumluluktan soyutlaması adına koymuş olduğu çekinceler manasına

²⁶⁵ Tamer Bozkurt, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Şirketler Hukuku, İstanbul, 2012, s.190.

²⁶⁶ Hasan Pulaşlı, Ortaklıklar Hukuku, Ankara, 2013, s. 485.

²⁶⁷ Pulaşlı, a.g.e, s. 486.

²⁶⁸ Tekinalp, Tek Kişi Ortaklık I, İstanbul, Vedat Kitapçılık 2011, s.332.

²⁶⁹ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 437.

gelmemektedir. Aslına bakacak olursak, bu şekilde düzenlenmiş bir sınırlı olumlu görüş yazısı, olumlu bir görüş yazısı konumundadır.²⁷⁰

Sınırlı olumlu görüş yazısının, “şartlı görüş” olarak adlandırılması da mümkündür. TTK madde 403 tarafından tercih edilen de “sınırlı olumlu görüş yazısı” terimidir. Sınırlı olumlu görüş yazısı veren denetçi, raporunda sınırlandırmanın konusuna da açıklık getirmelidir. Kavramdan da anlaşıldığı üzere, bu durumda denetçinin vardığı sonuç, büyük oranda olumludur.²⁷¹

Yıl sonu finansal tabloların olumlu görüş herhangi bir etkide bulunmayacak aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların düzeltilmesinin gerektiği durumlarda, sınırlı olumlu görüş yazısı verilmektedir. Genel kurul söz konusu değişiklikleri yapmak suretiyle yıl sonu finansal tablolarını kabul edecek olursa, tıpkı olumlu görüşte olduğu gibi, kanun ve esas sözleşme dairesinde karar alabilir, aksi durumda kâr üzerinde her hangi bir tasarrufta bulunma hakkına sahip değildir.²⁷² Buradan da açıkça anlaşılabilir olduğu üzere, denetçi olumlu görüş yazısı vermediği sürece, genel kurul eliyle şirketin, hazırlamış olduğu tablolar ve faaliyet raporlarına dayanarak herhangi bir işlemde bulunması mümkün değildir. Bu durumda şirket, bilhassa kârı üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunamayacaktır. Söz konusu durum, şirket bakımından gerçekten de hoş olmayan sonuçlar doğurmaktadır. Zira, şirketin amacı bir bakıma, yıl sonunda elde ettiği kârı konulan ölçülere göre pay edebilmek, bu anlamda belki yeni yatırımlar, belki de kişisel ihtiyaçlar bakımından kullanabilmek iken, sınırlı olumlu görüş yazısı sebebiyle, şirket bunların hiçbirini gerçekleştiremeyecektir. Bu sebeple de, şirketin olumlu görüş yazısı almak adına, sınırlı olumlu görüş yazısı vasıtasıyla saptanan her türlü eksikliği bir an evvel düzeltilmesi gerekmektedir. Çünkü aksi durum, yalnızca şirketin kârına dokunamaması ya da tablolara dayanarak her hangi başkaca bir işlem yapamamasına değil, aynı zamanda şirketin itibarının da zedelenmesine sebep olacaktır. Bu sebeple, olumlu görüş yazısı almak, şirket bakımından görüldüğünden de daha büyük bir öneme sahiptir.

²⁷⁰ Pulaşlı, a.g.e., s. 486.

²⁷¹ Köksal, a.g.e., s. 285.

²⁷² Tekinalp, Tek Kişi Ortaklık I, s.332.

Görüş yazıları bakımından ele alınması gereken başka durumlar da vardır. Başka bir deyişle, bağımsız denetçi, görüş yazısı yazarken başka alternatiflere de sahiptir. Bu durumda akla gelen ilk ihtimal, telafisi güç aksaklıklar söz konusu olduğunda, olumsuz görüş verilmesi halidir.

Eğer ki, denetçi tarafından olumsuz görüş yazısı verilmiş yahut görüş bildirilmekten kaçınılmış ise, genel kurul kanuna uygun biçimde düzenlenmiş finansal tabloların kendisine sunulması adına bir karar alacaktır. Söz konusu karar kapsamında, kanuna uygun tabloların genel kurula sunulmasını sağlamak için var olan yönetim kurulu tarafından genel kurulu toplantıya çağırması ve genel kurulun toplanacağı gündem geçerli olmak koşuluyla, istifa etmesi düzenlenecektir. Bunun ardından, genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçip anonim şirketin yönetim ve temsilini ona emanet ederken, eş zamanlı olarak kanuna uygun şekilde yıl sonu finansal tablolarını da hazır etmek ile görevlendirir.²⁷³

Şirket defterlerinde, denetleme faaliyetinin, TTK' nın denetleme bölümünde yer alan hükümlere uygun şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına imkan vermeyen ölçüde belirsizliklerin mevcut olması ya da şirketçe denetlenecek konularda önemli kısıtlamaların yapılması durumunda denetçi, bunları ispat edecek delillere sahip olmasa dahi, gerekçelerini açıklamak şartıyla, görüş bildirmekten kaçınma imkanına sahiptir.²⁷⁴

Sonuç itibarıyla, denetçi elinde yeterli delil olmadığında fakat denetimin de kanunda yer alan unsurlara uygun şekilde gerçekleşmeyeceğini düşündüğünde, görüş bildirmekten kaçınma hakkına sahiptir. Dışarıdan bakıldığında, biraz muğlak gibi görünse de, denetçi görüş bildirmekten kaçınma durumlarında da gerekçelerini sıralayacağı için, söz konusu belirsizlik ortadan kalkacaktır diye düşünmekteyiz.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, denetçi tarafından olumsuz görüş yazıldığı durumlarda, yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine tesliminden başlayarak dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırarak durumundadır. Esas sözleşmede, eğer

²⁷³ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 437.

²⁷⁴ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 292.

aksi düzenlenmemişse, eski yönetim kurulu üyelerinin yeniden seçilmeleri de mümkündür.²⁷⁵

7.Bağımsız Denetim Faaliyetinin Bir Üst Kurulca Denetlenip Denetlenemeyeceği

Bağımsız denetim, şirket ile, denetimi gerçekleştirecek kurum ya da kişi arasında akdedilen bir denetim sözleşmesi ile gerçekleştirilebilecek bir faaliyettir. Söz konusu faaliyetin en önemli özelliği de, tamamen bağımsız olarak yapılması gerektiğidir. Bu durumun, bir üst kurul denetimi sebebiyle zarar görebileceği düşünülebilir.

Acaba bağımsız denetim faaliyetinin ve bağımsız denetçinin, bir üst kurulca denetlenmesi, denetimin bağımsız yürütülmesini engeller mi? Bu durum, denetçinin bağımsızlığına hanel getirir mi?

Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetçi ve denetim kuruluşlarının, KAMUDESİK tarafından denetlenmesine yönelik bir sistem kurulmuştur.

Denetçi olabilmek bakımından yetkilendirme, KAMUDESİK tarafından çıkarılan 26.12.2012 tarihli “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” nin 11. maddesinin 1. fıkrasına göre yapılmaktadır. Bu maddeye göre denetleme, yalnızca Kurum tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları ya da denetçiler tarafından yapılabilir.²⁷⁶ Denetçinin, gerçekleştireceği denetim faaliyetinden öncesine dönecek olursak, denetçinin kim olabileceğine karar veren kurumun da KAMUDESİK olması, denetçilerin bu kurum tarafından denetlendiğinin bir göstergesidir. Denetçiler söz konusu kurum tarafından seçilmekte, seçimin ardından denetlemeleri de yine bu kurum tarafından yapılmaktadır.

Bu açıklamaların ardından KAMUDESİK’e dönecek olursak, KAMUDESİK kurulmadan önce bu Kurumun görevinin, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından gerçekleştirildiğini görürüz.²⁷⁷ Bağımsız denetçiyi (kişi/kurum) denetlemekle görevli ve yetkili kurum, KAMUDESİK’ tir. TTK madde

²⁷⁵ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s. 292.

²⁷⁶ Pulaşlı, a.g.e., s. 474.

²⁷⁷ Altaş, Yeni TTK’ya Göre Anonim Şirketler, s.338.

397/4 gereğince, bağımsız denetim, KAMUDESİK gözetiminde gerçekleştirilecektir. 6102 Sayılı Kanun’da 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten evvel, kamu gözetim otoritesine dair, “kamu alanında denetleyici tüzel kişiliği haiz bir üst kurum kurulup faaliyete geçinceye kadar, 400. maddede öngörülen denetçilerin denetlenmelerini bu Kanun hükümleriyle standartlara ve amaca uygun olarak yapmalarını sağlamak için, denetçiler yerinden ve internette, denetleme belgelerine erişim suretiyle ve ayrıca gerekli bilgileri de alarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetlenir” denilmekteydi.²⁷⁸ KAMUDESİK kurulunca bu madde geçerliliğini yitirmiş ve daha sonra da 6335 sayılı Kanun ile de kaldırılmıştır.

Bir görüşe göre, tüm sermaye şirketlerinde bağımsız denetim olması ve bu denetimin, UFRS (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları) ile uyumlu TMS’ ye (Türkiye Muhasebe Standartları) uygun olarak gerçekleştirilecek olması, ticarî işletme ve şirketler bakımından vergi odaklı muhasebe anlayışının terk edilmesi ve işletmelerin gerçek, yatırım yapılabilir durumunu göstermesi bakımından son derece doğru bir uygulama olacaktır.²⁷⁹ Yine söz konusu uygulama, Türkiye’nin uluslararası boyutta şirketlere sahip olma ihtimalini de arttıracaktı. 6102 sayılı TTK’ nun değişiklikten önceki hâli de bu amaca hizmet etmekteydi. TTK’ ya uygun olarak, vergi kanunlarında yapılacak değişikliklere bile başlanmıştı. Fakat 6335 sayılı Kanun değişikliği neticesinde bu anlamda bir geriye gidiş yaşanmış ve vergi odaklı denetim anlayışı yeniden hâkim kılınmıştır. Uygulama başlamadan önce, 660 Sayılı KHK ile kurulan KAMUDESİK tarafından belirlenen şirketler, 1 Ocak 2013’de başlayacak hesap döneminden itibaren münferit ve konsolide finansal tablolar bakımından TFRS uygulamasına tâbi olacaklardır²⁸⁰ (Geçici madde 6/1) denilmekteydi.

TTK madde 398 hükmü kapsamında, hangi şirketlerin bağımsız denetime tâbi olacağı konusunda 397. maddenin dördüncü fıkrasındaki düzenleme gereğince bu şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından saptanacağı hükme bağlanmıştır. Kanun

²⁷⁸ Özkorkut, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 194 ve 198.

²⁷⁹ Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, aynı yönde Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim.

²⁸⁰ Korkut Özkorkut, “Bir Düş Kırıklığı: Türkiye’de Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetimde Gelinek Nokta”, Vergi Sorunları Dergisi, bkz: çevrimiçi: www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=31, 12.09.2012’de eklenen makale, 02.01.2015.

tarafından, bir kurumun getirilmesi, o kurumdan beklenen adalet anlayışının da getirilmesi ve yaygınlaştırılması anlamına gelmemektedir. Söz konusu düzenlemeler ile, kanun değişikliğini gerektiren aksaklıkların giderilebilmesi için, kurumun gerektirdiklerinin uygulanması gerekmektedir. Bu bakımdan, 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetim kurumunun getirilmesi yetmez. Bağımsız denetim faaliyetinin, ölçek ayırımı yapmaksızın tüm şirketlere uygulanması gerekir ki, yeni, düzenleme göstermelik olmaktan çıkıp, pratiğe tam anlamıyla dökülebilsin ve kendisinden beklenen sonuçları da gerçekleştirebilsin.

Özellikle Tasarı'nın hedeflerinden birinin KOBİ'ler dâhil Türkiye'deki işletmelerin sermaye bakımından yeterli, içi boşaltılmamış, finansal tablolarının dürüst biçimde gerçeği yansıtan, uluslar arası rekabet ve krizlere dayanıklı işletmeler olmalarını sağlamak olduğu²⁸¹ düşünüldüğünde, bağımsız denetimin kapsamının daraltılmasının, bağımsız denetim kurumunun getirilmesindeki hedeflerle ters düştüğü bir kez daha anlaşılacaktır.

6102 sayılı TTK' nun değişiklikten önceki halinde bağımsız denetimin internet üzerinden gerçekleştirilmesi öngörülmekteydi. KAMUDESK denetçinin internet üzerinden denetlenmesi fikrine sıcak bakmamış ve 660 sayılı KHK'da internet denetimine yer verilmemiştir. 6335 sayılı Kanun da bu yaklaşım dairesinde bir görüş sergilemiştir.²⁸² Eğer amaç, bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının görevlerini kanuna uygun bir biçimde yerine getirip getirmediklerini denetlemekse, internet gözetimi bu amaca fazlasıyla hizmet ederdi, fakat KAMUDESK bu uygulamaya sıcak bakmamıştır. Şu anki düzenlemeler çerçevesinde KAMUDESK, bağımsız denetimin kapsamına hangi şirketlerin gireceğini ve bağımsız denetimi gerçekleştirmeye hangi bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşlarının ehil olacağını belirlemeye yarayan bir kuruldur.

²⁸¹ Korkut Özkorkut, 1522. Madde Açısından Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Bakışının Değerlendirilmesi, Batider, Y.2009, C.XXV, S.3, s. 150.

²⁸² Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 420.

SONUÇ

Bağımsız denetim ile amaçlanan, Türkiye’de var olan şirketlerin denetiminin Uluslararası Muhasebe Standartları’na uygun olarak gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır. Globalleşen dünya düzeninde, hiçbir ülkenin, şirket denetimi gibi önemli bir konuda, kendine özgü kapalı bir düzen geliştirme şansı kalmamıştır. Bu sebeple, 6102 sayılı Kanun’un anonim şirketlerin denetimine ilişkin getirdiği yeni düzen yani bağımsız denetim sistemi, son derece yerinde bir düzenleme olmuştur.

Unutulmaması gereken, tüm sermaye şirketlerinin, ölçeklerine bakılmaksızın bağımsız denetim kapsamına alınması gerekliliğidir. Aksi takdirde, bağımsız denetim istisnai konuma düşecek ve aslolan sistem yine şirket içi denetim olacaktır. ETK tarafından öngörülen şirket denetimi sistemine geri dönülmesi, tam anlamıyla bir geriye dönüş olacaktır. Bu kadar çok yol kat edilmişken, yeniden eski sisteme dönülmesi düşünülemez. Bu sebeple, bağımsız denetimi kapsamının yeniden genişletilmesi ve 6445 sayılı Kanun değişikliğinden önceki hale dönülmesi gerekmektedir.

ETK zamanında bağımsız denetimin olmayışı ve bu sebeple şirketlerin kendi bünyelerindeki denetçiler marifetiyle denetimi sürdürmeleri, berberinde pek çok sorunu getirmekteydi. Her şeyden önce, şirkete yatırım yapacak üçüncü kişiler (piyasadaki diğer aktörler) bakımından oldukça büyük bir belirsizlik söz konusuydu. Zira bunlar, şirketin gerçek ekonomik durumu hakkında tam ve güvenilir bilgi alamıyorlardı. Bu sebeplerle şirket denetimi konusu 6102 sayılı TTK’da köklü bir biçimde değiştirilmiştir. Fakat, kanun değişiklikleri TTK’nun ilk felsefesinin tamamen terki sonucunu doğurmak üzeredir. Bu durumun sebebi, çok sayıda şirketin bağımsız denetim kapsamında yer almamasıdır. GTB tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetim için hala bakanlığın bir yönetmelik düzenlenmemiş olması, durumun kısa bir özeti niteliğindedir. Bu şekilde ötelenip, bağımsız denetim kapsamına alınmayan şirketlerin, piyasa bakımından ileride oldukça ağır sonuçlar doğuracağı kuşkusuzdur. Bu durumun bir an evvel önüne geçilmesi gerekmektedir.

Bu bakımdan elbette ki yapılması gereken tek şey bağımsız denetimin kapsamını genişletmek değildir, bunun yanında, denetçinin bağımsızlığını da tam anlamıyla sağlayabilmek gerekmektedir. Bu cümleden kastımız, bağımsız denetçinin şirket dışından seçilmesi, ya da rotasyon vasıtasıyla denetçinin bağımsızlığının

garanti altına alınmaya çalışılması değildir. Bunlar tek başına yeterli olmayacaktır. Denetçinin, aynı zamanda hiçbir siyasi erke ve çoğunluğa tâbi olmaması, kısacası denetim faaliyetini sürdürürken ve sonuçlandırırken, yalnızca kendi görüşlerini raporuna yansıtabilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, bağımsız denetimin kapsamı istendiği kadar genişletilsin, adı gibi bağımsız olmayan bağımsız denetçi, şirket denetimi bakımından olumlu sonuçların doğmasına vesile olamayacaktır. Bir siyasi çoğunluğun gölgesini sürekli üzerinde hisseden denetçi, bağımsız karar verme yetisinden yoksun olacak bu sebeple, şirketler hakkında bağımsız denetim faaliyetini layıkıyla yerine getiremeyecektir.

Bağımsız denetim faaliyetinden beklenen sonuçların elde edilebilmesi, denetimi gerçekleştirecek denetçinin tam anlamıyla bağımsız olmasına ve şirketin de bu bağımsızlığı sağlayabilmek adına denetçi ile işbirliği içinde çalışmasına bağlıdır. Bu anlamda, hem şirketler hem de denetçiler üzerine düşeni yerine getirmelidir. Ancak bu şekilde bağımsız denetimden beklenen sonuçla doğacak ve şirketlerin denetimi tüm şeffaflığıyla gerçekleştirilmiş olacaktır.

EK 1: SINIRLI DENETİM ÖRNEĞİ

Ara Dönem Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu²⁸³

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlar tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucuna açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz, aşağıdaki paragrafta belirtilen husus dışında, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Olumsuz Sonucun Dayanağı

İşletme yönetimi, dönemin başında, kontrolü dışı önemli miktarda yeni payların mevcudiyeti nedeniyle konsolidasyonun uygun olmayacağı görüşüyle, bağlı ortaklık ve iştiraklerini konsolide etmeyi durdurmuştur. Bu uygulama, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına aykırıdır. Konsolide finansal tablolar hazırlanmış olsaydı, ara dönem finansal tablolardaki hemen her hesap önemli derecede farklılık gösterecekti.

Olumsuz Sonuç

İncelememiz, önceki paragrafta açıklandığı üzere, işletmenin bağlı ortaklık ve iştiraklerindeki yatırımlarını konsolide etmemesi sebebiyle, bu ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibarıyla finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığını göstermektedir.

Düzenleme Yeri/Tarih

²⁸³ SPK, X, 22 no.lu Teb. EK 15/A.1'den alınmıştır.

EK 2: OLUMSUZ GÖRÜŞ VEREN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ

Ara Dönem Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu²⁸⁴

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlar tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz, aşağıdaki paragrafta belirtilen husus dışında, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Olumsuz Sonucun Dayanağı

İşletme yönetimi, dönemin başında, kontrolü dışı önemli miktarda yeni payların mevcudiyeti nedeniyle konsolidasyonun uygun olmayacağı görüşüyle, bağlı ortaklık ve iştiraklerini konsolide etmeyi durdurmuştur. Bu uygulama, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına aykırıdır. Konsolide finansal tablolar hazırlanmış olsaydı, ara dönem finansal tablolardaki hemen her hesap önemli derecede farklılık gösterecekti.

Olumsuz Sonuç

İncelememiz, önceki paragrafta açıklandığı üzere, işletmenin bağlı ortaklık ve iştiraklerindeki yatırımlarını konsolide etmemesi sebebiyle, bu ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibarıyla finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, sermaye Piyasası

²⁸⁴ SPK, X, 22 no.lu Teb. EK. 17/F.1'den alınmıştır.

Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığını göstermektedir.

Düzenleme Yeri/Tarih

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası

Adres

EK 3:ŞARTLI GÖRÜŞ İÇEREN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ

Ara Dönem Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu²⁸⁵

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlar tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz, aşağıdaki paragrafta belirtilen husus dışında, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Şartlı Sonucun Dayanağı

... tarihinde şubede meydana gelen yangın sonucunda alacaklara ilişkin kayıtların yok olması sebebiyle ara dönem finansal tablolarında yer alan toplam _____ YTL tutarındaki alacaklara ilişkin inceleme tamamlanamamıştır. İşletme yönetimi bu kayıtların tekrar oluşturulması çalışmalarını yürütmekte, ancak çalışma sonucunda elde edilecek kayıtların yukarıda belirtilen alacak tutarını ve bununla ilgili şüpheli alacak karşılık tutarını doğrulayacağından emin değildir. Alacaklara ilişkin inceleme tamamlanabilseydi, ara dönem finansal tablolarında düzeltme gerektirebilecek hususlar dikkatimizi çekebilirdi.

²⁸⁵ SPK, X, 22 no.lu Teb. EK 17/E.1'den alınmıştır.

Şartlı Sonuç

Yukarıda belirtilen hususun ara dönem finansal tablolarda gerektireceği düzeltme dışında, incelememiz sonucunda, ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibarıyla finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.

Düzenleme Yeri/Tarih

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası

Adres191

EK.17/E.2

KAYNAKÇA

A.Kitaplar

Akbulut, A.,(2012) ‚Karşılaştırmalı TMS/TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Ankara: HUD Maliye Hesap Uzmanlığı Derneği Yayınları.

Akdoğan, N., Sevilengül, O., (2007), Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara: Gazi Yayınları.

Altaş, S., (2010), Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim ve Limited Şirketlerde Şirket Denetimi, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Altaş, S., (2012), Yeni Türk Ticaret Kanununda Neler Değişti?, Ankara: Seçkin Yayınları.

Aral, F., (2010), Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Ankara: Yetkin Yayınları.

Arkan, S., (2013), Ticari İşletme Hukuku, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları.

Bahtiyar, M., (2013), Ticari İşletme Hukuku, İstanbul: Beta Yayınevi.

Bilgili F., Demirkapı E., (2011), Şirketler Hukuku Dersleri, Adana: Dora Yayınevi.

Bozkurt, N., (1999), Muhasebe Denetimi, İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, T., (2012), 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku, İstanbul: 12 Levha Yayınları.

Çeker, M., (2012), 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku, İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Deryal, Y., (2006), Ticaret Hukuku Bilgisi, Trabzon: Yazarın Kendi Yayını.

Eriş , G., (2014), Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku , Ankara: Seçkin Yayınları.

Karahan, S., (2012), Şirketler Hukuku, İstanbul: Seçkin Yayınları.

Kardeş Selimoğlu, S., Uzay, Ş., (2014), Muhasebe Denetimi, ed. : Seval Kardeş Selimoğlu, Ankara: Gazi Kitapevi.

Kendigelen, A., Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler Yenilikler ve İlk Tespitler, İstanbul: 12 Levha Yayınları.

Kırca, İ., vd., (2013), Anonim Şirketler Hukuku, C.I., Temel Kavram ve İlkeler, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Köksal, A., (2009), Bağımsız Denetim Sözleşmesi, İstanbul: Beta Yayınları.

Memiş, T., Bozbel, S., (2013), Türk Ticaret Kanunu, Cilt I, TTK madde 347 Gerekeşesi ve Adliye Encümeni Mazbatası, Ankara: TAA Yayınları.

Özer, H., (1995), “Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Doktora Tezi, Ankara.

Özkorkut, K., (2013), Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları.

Pehlivanlı, D., (2010), Modern İç Denetim, İstanbul: Beta Yayınları.

Poroy, R., Tekinalp, Ü., Çamoğlu, E., (2014), Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku, İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Pulaşlı, H., (2013), Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Ankara: Adalet Yayınevi.

Tan, T., (2010), Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tekinalp, G., (2007), Türk Yabancılar Hukuku, İstanbul: Beta Yayınevi.

Tekinalp Ü., (2013), Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Tekinalp, Ü., (2011), Tek Kişi Ortaklık, Tek Pay Sahipli Anonim Ortaklık, İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Topçuoğlu, M., (2012), Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre İşlem Denetçisi ve Sorumluluğu, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

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

Türker, M., (2012), Deneti Çalışma Kağıtları Rehberi, İstanbul: TÜRMOB yayınları.

Ulusoy, Y.,(2007), Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Uzay, Ş.,(1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayını.

Uzay, Ş., Selimoğlu, S., (2009), Muhasebe Denetimi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Üstünel, B.,(1995), Mali Tablolar, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistem Uygulama Genel Tebliği Açıklaması, Ankara.

Yurdakul, H., (2005), Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye'deki Uygulamaları, Ankara: SPK Yayınları.

B.Makaleler

Akdoğan, N., Sevilengül O., Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesaplama Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm, Y. 2007, S.84, sayfa 29- 69 arası.

Arslan, E., Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası, Mali Çözüm, Y.2010, S.99, sayfa 201-227 arası.

Güven, Ş., 6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukunda Özel Denetim, Çankaya Üniversitesi Journal Of Law, Kasım 2011, S: 8/2, sayfa 133- 173 arası.

Kavut, L., (2007), “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayınlanan Araştırmalar ve Seçme Yazılar, ed.:Şaban Uzay, Seval Kardeş Selimoğlu, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Köksal, A., Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın 97 ila 406. Maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Bir Organı Olup Olmadığı Sorunu, Prof. Dr. Fırat ÖZTAN’a Armağan, C.I., Y.2010.

Manavgat, Ç., Bağımsız Denetimin Kapsamı, Batider, C.XXX, S. 3, s. 41- 61 arası.

Özkorkut, K., Bağımsız Denetimi Mesleğinin Geleceği Açısından 5786 Sayılı Kanunla 3568 Sayılı Kanun’a Eklenen Geçici 11.maddenin Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Düşündükleri, Yaklaşım, Y.2008, S.192 s.224- 232 arası.

Özkorkut, K., Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler, BATİDER, 2005, C.XXIII, S. 44- 69 arası.

Özkorkut, K., 1522. Madde Açısından Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Bakışının Değerlendirilmesi, Batider, Y.2009, C.XXV, S.3, s. 145- 165 arası.

Tekinalp, Ü., Türk Ticaret Kanununda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS, BATİDER, Haziran, 2007, C:XXIV, S:1.

C. İnternet Kaynakları

Özkorkut, Siyasal İktidarın Elinde Vergiden Sonra Yeni Bir Silah: Bağımsız Denetim, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=55> , 19.12.2012 tarihinde eklenmiş köşe yazısı, 26.02.2015.

Özkorkut, Türk Ticaret Kanununu Kalbine Saplanmış Hançer, 19.12.2012 tarihinde eklenmiş köşe yazısı, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=47>>, 22.02.2015

Özkorkut, ‘‘Bir Düş Kırıklığı: Türkiye’de Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetimde Gelinek Nokta’’, Vergi Sorunları Dergisi, bkz: çevrimiçi: www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=31, 12.09.2012’de eklenen makale, 02.01.2015.

Şirin, M., ‘‘Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi’’ , Sayıştay Dergisi, Sayı 61, Ankara, çevrimiçi:<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der61m2.pdf>, s.25, 01.05.2015.