

**T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI**

**6102 SAYILI (YENİ) TÜRK TİCARET KANUNUNDA YER VERİLEN
DENETİMİN SERMAYE ŞİRKETLERİ ÜZERİNE ETKİLERİ:
LİSANSLI DEPO İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Mehmet Akif MEMİŞ**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet DİKKAYA**

Kırıkkale, 2017

KABUL-ONAY

Prof. Dr. Mehmet DİKKAYA danışmanlığında Mehmet Akif MEMİŞ tarafından hazırlanan “6102 Sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Verilen Denetimin Sermaye Şirketleri Üzerine Etkileri: Lisanslı Depo İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

06/06/2017

Başkan

Prof. Dr. Latif ÖZTÜRK

.....

Üye

Prof. Dr. Mehmet DİKKAYA

(Danışman)

.....

Üye

Prof. Dr. Erşan SEVER

.....

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../2017

Prof. Dr. İsmail AYDOĞAN
Enstitü Müdürü

KİŞİSEL KABUL

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “6102 Sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Verilen Denetimin Sermaye Şirketleri Üzerine Etkileri: Lisanslı Depo İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını, faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

06/06/2017

Mehmet Akif MEMİŞ

ÖNSÖZ

Bu çalışma ile, 6102 sayılı (yeni) Türk Ticaret Kanunu'nun sermaye şirketlerini etkileyen unsurlardan önemli olanlarına değinilmiş, 6762 sayılı (eski) Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilen değişikliklerle kıyaslamalar yapılmış olup, kanımızca en önemli değişikliklerden biri olarak görülen bağımsız denetçiliğin sermaye şirketleri nezdindeki algısı ölçülmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmamızın tamamlanmasında, zaman ayırarak teşviklerini de eksik etmeyen başta danışman hocam, Prof. Dr. Mehmet DİKKAYA olmak üzere, Prof. Dr. Latif ÖZTÜRK'e değerli meslektaşlarım Dr. Erdem BULUT, Emrah UZUN, İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nde Daire Başkanı Hakan ÇALIŞ'a, kıymetli eşim Dr. Şerife MEMİŞ ve annem Ayşe ile babam Ebubekir'e ilgi ve desteğinden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Mehmet Akif MEMİŞ
Kırıkkale, 2017

ÖZET

MEMİŞ, Mehmet Akif. “6102 Sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Verilen Denetimin Sermaye Şirketleri Üzerine Etkileri: Lisanslı Depo İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2017.

Türkiye’de uzun yıllardan beri yürürlükte bulunan temel kanunlarımızdan biri olan 6762 sayılı eTTK’nın yerine, 01.07.2012 tarihinde 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiş, bu Kanun ile sermaye şirketlerinin yapısında ve denetlenmesinde köklü değişiklikler meydana gelmiştir.

Bu araştırmanın amacı; Türkiye’de kurulu sermaye şirketlerinin bağımsız denetim konusundaki algıları ve işletmeleri üzerinde etkileri hususunda görüşlerinin tespit edilmesidir. Türkiye’de anonim şirket statüsünde kurulu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetim kapsamında sayılan, 42 lisanslı depo işletmesinden 14’ü üzerinde, sabit soru formu temelinde bir anket çalışması yapılmıştır. Toplam anket miktarı 23’dür. Lisanslı depo işletmesi yöneticileri tarafından katkı sunulan anketlerde, işletme yöneticilerinin genel olarak bağımsız denetimin işletmenin maliyetleri, yönetim kararları, finansman sağlamadaki faydası, ortakların bilgi düzeyinin artırılması ve işletmenin kurumsal yapısı üzerinde olumlu etkisinin var olduğu yönünde algıya sahip oldukları görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim, Sermaye Şirketleri, Lisanslı Depo İşletmeleri, Bağımsız Denetimin Etkisi.

ABSTRACT

MEMİŞ, Mehmet Akif. "The Effects of Audit on the Capital Companies of the 6102 (New) Turkish Commercial Law: A Research on Licensed Warehouse Operations", M.S. Thesis, Kırıkkale, 2017.

The new Turkish Commercial Law Code No. 6102 entered into effect on 1 July 2012 instead of the ETC numbered 6762, which is one of the basic laws that have been in force in Turkey for many years. With this law, fundamental changes in the structure and supervision of the capital companies have come to the fore.

The purpose of this research is to determine the opinions of the capital companies established in Turkey on the effects on the perceptions and operations on the subject of Independent Audit. 14 of the 42 licensed warehouses operated by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority, a questionnaire study was conducted on the basis of the fixed question form. The total number of questionnaires is 23. In the surveys provided by the licensed warehouse managers, it is seen that the managers are perceived as having a positive effect on the cost of the independent audit company in general, management decisions, benefit in financing, increase of the knowledge level of the partners and institutional structure of the business.

Keywords: Turkish Commercial Law Code No. 6102, Independent Audit, Capital Companies, Licensed Warehouses Operations, Effect of Independent Audit.

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Chartered Public Accountant)
ASMMMO	: Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası
BDDK	: Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BİST	: Borsa İstanbul
Bknz	: Bakınız
DTÖ-WTO	: Dünya Ticaret Örgütü
E.t.	: Erişim Tarihi
eTTK	: 6762 sayılı (mülga) Türk Ticaret Kanunu
GTB	: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

Md.	: Madde
NAFTA	: Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SOX	: Sarbanes Oxley Kanunu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMDS	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavirlik
yTTK	: 6102 sayılı (yeni) Türk Ticaret Kanunu

TABLULAR

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi	33
Tablo 2: 2016 Yılı İtibariyle Türkiye’deki Bağımsız Denetçilerin İllere Göre Dağılımı	70
Tablo 3: 2016 Yılı İtibariyle Türkiye’deki Bağımsız Denetim Kuruluşları	71
Tablo 4 : Türkiye’de Kurulu Lisanslı Depo İşletmelerine Ait Bilgiler.....	80
Tablo 5: Yaş Dağılımı	89
Tablo 6: Öğrenim Durumu.....	90
Tablo 7: Görevi	90
Tablo 8: İşletme Yaşı	91
Tablo 9 : Bağımsız Denetimin Lisanslı Depo İşletmelerinin Maliyeti Üzerine Etkisi	92
Tablo 10 : Bağımsız Denetimin Maliyete Etkisine Yönelik t-testi Sonuçları.....	93
Tablo 11 : Bağımsız Denetimin Lisanslı Depo İşletmelerinin Yönetim Faaliyetleri Üzerine Etkisi.....	94
Tablo 12 : Bağımsız Denetimin Yönetim Faaliyetlerine Etkisine Yönelik t-testi Sonuçları	95
Tablo 13 : Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletme Yöneticilerinin Kararları Üzerine Etkisi	96
Tablo 14 : Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletme Yöneticilerinin Alacağı Kararlara Etkisine Yönelik t-testi Sonuçları.....	97
Tablo 15 : Bağımsız Denetim, Ortakların İşletme Faaliyetleri Hakkındaki Bilgi Düzeyini Arttırması Üzerine Etkisi.....	98
Tablo 16 : Bağımsız Denetim, Ortakların İşletme Faaliyetleri Hakkındaki Bilgi Düzeyine Etkisine Yönelik t-testi Sonuçları	100
Tablo 17 : Bağımsız Denetimin Ortakların İşletmeye Olan Güvenini Artırması	101
Tablo 18 : Bağımsız Denetim, Ortakların İşletmeye Olan Güvenini Artırmasına Yönelik t-testi Sonuçları	102
Tablo 19 : Bağımsız Denetimin, İşletmenin Daha Kolay Finansman Bulmasına Katkı Sağlaması	103
Tablo 20 : Bağımsız Denetim, İşletmenin Daha Kolay Finansman Bulmasına Katkı Sağlamasına Yönelik t-testi Sonuçları	104

Tablo 21 : Bağımsız Denetim, Yatırımcıların Yatırım Kararları Üzerinde Olumlu Etkisi	105
Tablo 22 : Bağımsız Denetim, Yatırımcıların Yatırım Kararları Üzerinde Olumlu Etki Ettiğine Yönelik t-testi Sonuçları.....	106
Tablo 23 : Bağımsız Denetim Raporlarının İşletme Politikalarının Değişmesinde Olumlu Etkisi	107
Tablo 24 : Bağımsız Denetim Raporlarının İşletme Politikalarının Değişmesinde Olumlu Etki Ettiğine Yönelik t-testi Sonuçları.....	108
Tablo 25 : Bağımsız Denetimin Sağlıklı Şekilde Gerçekleştirilmesinin İşletmenin Kurumsal Yapısının Gelişmesine Olumlu Katkı Sağlaması	110
Tablo 26: Bağımsız Denetimin Sağlıklı Şekilde Gerçekleştirilmesinin İşletmenin Kurumsal Yapısının Gelişmesine Olumlu Katkı Sağlamasına Yönelik t-testi Sonuçları	111

ŞEKİLLER

Şekil 1: Denetim Türleri.....	35
Şekil 2: Denetimin Tarafları.....	37
Şekil 3: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	39
Şekil 4 : Türkiye’deki Lisanslı Depo İşletmelerinin Kapasite Miktarları İtibariyle İllere Göre Dağılımı	84
Şekil 5 :Yöneticilerin Bağımsız Denetime Karşı Olumlu-Olumsuz Düşüncelerinin Derecelendirme Biçimi	88



İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
KISALTMALAR	IV
TABLolar	VI
ŞEKİLLER	VIII
İÇİNDEKİLER	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİ VE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN DENETİMİ

1.1. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE TİCARET HUKUKUNUN GELİŞİMİ	3
1.2. TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİ	4
1.3. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ÖZELLİKLERİ	6
1.4. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN YAPISI	8
1.4.1. Sermaye Yapısına Göre Sermaye Şirketleri	8
1.4.2. Ortakların Sorumluluklarına Göre Sermaye Şirketleri	9
1.5. ETTK VE YTTK DÖNEMİNDE SERMAYE ŞİRKETLERİ	10
1.5.1. Anonim Şirketler	10
1.5.1.1. Sermaye	11
1.5.1.2. Kurucu Sayısı	11
1.5.1.3. Organları	12
1.5.1.3.1. Yönetim Kurulu	12
1.5.1.3.2. Genel Kurul	17
1.5.1.3.3. Denetim Kurulu	21
1.5.2. Limited Şirketler	24
1.5.3. Eshamlı Komandit Şirket	25
1.6. TÜRK TİCARET KANUNUNDA DEĞİŞİKLİĞE GİDİLMESİNİN NEDENLERİ	26
1.6.1. Dünya Ekonomisindeki Gelişmeler	26
1.6.2. AB İle Yürütülen Müzakereler	27
1.6.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)	30

İKİNCİ BÖLÜM

ŞİRKET DENETİMİ VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU

2.1. DENETİMİN TANIMI	32
2.2. DENETİMİN TÜRLERİ	34
2.2.1. Mali Tablolar Denetimi.....	35
2.2.2. Uygunluk Denetimi.....	36
2.2.3. Faaliyet Denetimi.....	36
2.3. DENETİMİN TARAFLARI.....	36
2.4. DENETİMİN STANDARTLARI.....	38
2.4.1. Genel Standartlar	39
2.4.2. Çalışma Alanı Standartları.....	41
2.4.3. Raporlama Standartları.....	42
2.5. DENETÇİ GÖRÜŞLERİ	44
2.5.1. Olumlu Görüş Yazısı.....	44
2.5.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Yazısı	44
2.5.3. Olumsuz Görüş Yazısı.....	45
2.5.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma	46
2.6. TÜRKİYE’DE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN DENETİMİ	46
2.6.1. Şirketlerde İç Denetim	46
2.6.2. Şirketlerde Dış Denetim	48
2.6.3. Şirketlerde Kamu Denetimi.....	48
2.6.3.1. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Denetimi.....	49
2.6.3.2. Üst Kurulların Denetimi	56
2.7. ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM.....	58
2.7.1. Şirketlerde Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	58
2.7.2. Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü.....	58
2.7.3. İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı	61
2.7.4. Kurumsal Yapı İle Bağımsız Denetçilik İlişkisi	62
2.7.5. YTTK Kapsamında Bağımsız Denetim	63
2.8. BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ DİĞER MEVZUAT	65
2.8.1. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Yer Verilen Hükümler.....	65
2.8.2. SPK Açısından	66
2.8.2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı	67

2.8.2.2. Bağımsız Denetimin Amacı.....	67
2.8.2.3. Makul Güvence Kavramı.....	67
2.8.3. TÜRMOB Mevzuatı	68
2.9. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN NİCELİĞİ, NİTELİĞİ VE GÖREVLERİ....	68
2.9.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)	71
2.9.2. Denetimde Yetkili Otorite: KGGK	72
2.10. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA ÖZEL DENETÇİ	73
2.10.1. Hâkim Şirket ve Bağlı Şirket Arasındaki İhtilafların Giderilmesi Hususunda Yapılan Özel Denetim.	73
2.10.2. Şirket Genel Kurulunca Bazı Hususların Açığa Kavuşturulması İçin Yapılan Özel Denetim..	74
2.10.3. Genel Kurulun Özel Denetim İsteğini Reddi (Şirket Azlık Pay Sahiplerinin İstemi Üzerine).....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN LİSANSLI DEPO İŞLETMELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

3.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ	77
3.2. LİSANSLI DEPO İŞLETMELERİ	78
3.3. ARAŞTIRMANIN AMACI	85
3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	85
3.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	85
3.5.1. Araştırmanın Modeli.....	86
3.5.2. Araştırma Verilerinin Toplanması	86
3.5.3. Anket Verilerinin Toplanması	86
3.5.4. Araştırma Verilerinin Analizi	87
3.6. HİPOTEZ	88
3.7. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR.....	89
3.7.1. Demografik Bilgiler	89
3.7.1.1. Cinsiyet.....	89
3.7.1.2. Öğrenim Durumu	90
3.7.1.3. Görevi.....	90
3.7.1.4. İşletmenin Yaşı.....	91
3.7.2. Analiz Sonuçları	91

3.7.2.1. Bağımsız Denetim Lisanslı Depo İşletmelerinin Maliyeti Üzerine Etkisi.....	92
3.7.2.2. Bağımsız Denetim, Lisanslı Depo İşletmelerinin Yönetim Faaliyetlerindeki Etkisi.....	94
3.7.2.3. Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletme Yöneticilerinin Alacağı Kararlara Etkisi	96
3.7.2.4. Bağımsız Denetimin Ortakların İşletme Faaliyetleri Hakkındaki Bilgi Düzeyine Etkisi.....	98
3.7.2.5. Bağımsız Denetimin, Ortakların İşletmeye Olan Güvenini Artırmadaki Etkisi.....	100
3.7.2.6. Bağımsız Denetimin, İşletmenin Finansman Bulmasındaki Etkisi	102
3.7.2.7. Bağımsız Denetimin, Yatırımcıların Yatırım Kararları Üzerindeki Etkisi	105
3.7.2.8. Bağımsız Denetim Raporlarının İşletme Politikalarına Etkisi.....	107
3.7.2.9. Bağımsız Denetimin Sağlıklı Şekilde Gerçekleştirilmesinin İşletmenin Kurumsal Yapısına Etkisi.....	109
SONUÇ.....	112
KAYNAKLAR	118
EKLER.....	125

GİRİŞ

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

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

Bunun yanında, Türkiye’de 2005 yılında, anonim şirket statüsünde lisanslı depo işletmeleri kurulması için yasal mevzuat hazırlanmış, tez çalışmalarımızın yapıldığı dönemde bu şirketlerin sayısı 42’ya ulaşmıştır. Lisanslı depo işletmelerini; depolamaya uygun nitelikteki hububat, baklagiller, yağlı tohumlar, pamuk, fındık, zeytin, zeytinyağı ve kuru kayısı gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerinin standartları belirlenerek emniyetli ve sağlıklı koşullarda lisanslı depo işletmelerine ait depolarda depolanmasını ve bu ürünlerin ticaretinin yine bu işletmeler tarafından düzenlenen ürün senetleri vasıtasıyla yapılmasını amaçlayan anonim şirket statüsünde kurulabilen ve icra edilen işin kamusal fayda oluşturmasına binaen bağımsız denetime tabi olan şirketler olarak tanımlayabiliriz.

Ticaret hayatında yeni faaliyet kolu olarak yer edinen lisanslı depo işletmeleri, aynı zamanda Türkiye’de tarımsal potansiyelin etkin ve verimli kullanılabilmesinde hayati

öneme sahip olması bakımından tezimizin konusunu oluşturmaktadır. Bununla birlikte, yapılan araştırmalar sonucunda lisanslı depo işletmeleri üzerinde yapılan çalışmaların son derece sınırlı olması ve bağımsız denetimin bu şirketlerdeki algısı bakımında hiçbir çalışma olmaması da araştırma konumuzun seçiminde etkili olmuştur.

Tezimizin birinci bölümünde; sermaye şirketleri ile ilgili genel bilgiler, Türkiye’de kurulu sermaye şirketlerinin yapısı ve özellikleri ile ilgili açıklamalara ve tanımlara yer verilecektir. Ayrıca 6102 sayılı (yeni) Türk Ticaret Kanunu ile 6762 sayılı (mülga) Türk Ticaret Kanunu arasındaki sermaye şirketlerine yönelik mevzuat değişikliklerinden ve ayrıca ilk defa ihdas edilen mevzuat hükümlerinden bahsedilecektir.

Tezimizin ikinci bölümünde denetimin tanımı, denetim türleri, denetim standartları, iç denetim, çeşitli kurum ve kuruluşların yapmış oldukları denetimlerden bahsedilecektir. Bununla birlikte, bağımsız denetimin oluşma süreci, yasal altyapısının oluşması ile uluslararası denetim ve raporlama standartlarına yer verilecektir.

Tezimizin üçüncü bölümünde ise lisanslı depo işletmeleri hakkında bilgi verilerek, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin bağımsız denetim hakkındaki bilgileri, işletmelerine fayda/maliyet olarak katkı sağlayıp sağlamadıkları, işletme yönetimi, yatırımcılar, ortaklar nezdindeki değerlendirmeleri, başka bir deyişle işletmelerin, bünyelerinde gerçekteştirilmekte olan bağımsız denetim faaliyetleri üzerindeki bilgi ve algı düzeylerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye’de kurulu lisanslı depo işletmelerinin üst düzey yöneticilerine yönelik anket çalışması yapılarak elde edilen verilerin SPSS 24 (Statistical Package for the Social Sciences) programında analizi yapılacaktır. Çalışmanın bu bölümünde yapılan uygulama ile söz konusu işletme yöneticilerinin bağımsız denetime ilişkin değerlendirmeleri ve algıları analiz edilecektir.

Tezimizin sonuç bölümünde, bağımsız denetçilik ile ilgili genel bilgilere değinilecek olup üçüncü bölümde yer verilen çalışmamızın sonuçlarına ilişkin değerlendirmelere ve önerilere yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE SERMAYE ŞİRKETLERİ VE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN DENETİMİ

21. yüzyılda gerek ulusal gerekse uluslararası alanda ticaret ve ticaret hukuku alanında birçok gelişme yaşanmıştır. Türkiye’de 1957 yılından beri yürürlükte bulunan, yürürlüğe konduğu dönem şartlarında devrim niteliğinde etkiler yapmış olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 21. yüzyıl şartlarına uyarlanması zorunlu hale gelmiştir. Türk Ticaret Kanununda değiştirilmek istenen kanun maddelerin fazlalığı, yürürlüğe girmesinden günümüze birçok değişikliğe uğramış olması, Kanunda bütünlüğün sağlanması için yeni bir kanun yazımının daha uygun olacağı kanaatini güçlendirmiştir. Bu irade doğrultusunda, uzun bir çalışma neticesinde 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu oluşturulmuştur. Bu bölümde, sermaye şirketleri ile ilgili hususlarda, eski kanun yeni kanun kıyaslaması, yeni kanun ile ilk kez düzenlenen konular, Kanunun oluşturulma süreci, yeni kanun gereksinimi ile şirket türlerine yer verilecektir.

1.1. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE TİCARET HUKUKUNUN GELİŞİMİ

Tarihte, işlemlere yönelik ilk kaide koyma hususunun Babil Hükümdarı Hammurabi tarafından yapıldığı zannedilmektedir. Modern ticaret hayatımızda sıklıkla kullandığımız, faiz, ödünç para verme, şirket, vedia ve komisyona benzer işlemlere yönelik kaidelerin, Hammurabi kanunlarında yer aldığı görülmektedir. Krallıkların, devletlerin ve milletlerin birbirleri ile yapmış olduğu ticari alışverişlerde bu kaidelerin önemli bir yer tuttuğu anlaşılmaktadır. Tarih boyunca ticaret hayatları ile ön planda olan Fenikeliler ve Yunanlılar gibi birçok millet bu kaidelerden yararlanmışlardır. Roma döneminde ise ticarete olan bakış açısındaki farklılıklar nedeniyle ticaret hukuku pek gelişmemiştir. Orta çağda ise Amerika ve Hindistan gibi yeni bölgelerin keşfi ile ticaret ve sanayi büyük gelişme göstermiş buna paralel olarak da, kanunlar ve kuralların yeknesak olması eğilimiyle ticaret hukuku da gelişmiştir. Tarihte ilk kez ticaret hukukunun bir devlet tarafından tanzim edilmesi, 1763 yılında Fransa’da çıkarılan Kara Ticareti Emirnamesi ile olmuştur. Yakın çağ tarihinde ise teknik

anlamda ilk ticaret kanunu Fransa'da Napolyon tarafından 1807 yılında çıkarılmıştır. Fransa'yı daha sonra Almanya takip etmiştir (Karahan, 2011: 4-7).

Osmanlı döneminde batılılaşma çabaları ışığında ilk ticaret kanunu 1850 yılında çıkarılmıştır. Bu kanunun çıkarılmasından sonra, 1860 tarihinde ticaret mahkemelerinin kurulması, 1905 yılında sigorta işlemlerinin ve 1906 yılında ise deniz ticaretine ilişkin hususların eklenmesi ile ilgili gelişmeler takip etmiştir. Cumhuriyet döneminde ise; 1926 yılında Türk Ticaret Kanunu, Medeni Kanun ile birlikte yürürlüğe konmuş Kanun, 1957 yılında çıkarılan Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girinceye kadar geçerliliğini devam ettirmiştir. 1957 yılında yürürlüğe giren eTTK (mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu) nın mimarı ise Prof. Hırş'tir (Arkan, 2005: 6-8).

yTTK ise, 13.01.2011 tarihinde mecliste kabul edilmiş ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir¹. yTTK'yı gerekli kılan sebeplere bakıldığında, uluslararası hukuk rejimlerinin devreye girmesi özellikle 1980'li yıllardan sonra Türkiye'de dış ticaret alanındaki atılımlarla ticaret yapanların daha fazla uluslararası hukuk rejimlerine maruz kalmaları, internetin yaygınlaşması ile birçok işlemin zaman kısıtlarına veya mekâna bağımlı kalınmaksızın yapılabiliyor olması, teknolojik yenilikler, AB (Avrupa Birliği) müzakere süreci, şirket birleşmelerinin ve topluluklarının artması, e-ticaretin artması gibi nedenlerle çağın koşullarına uygun, bütünlüğü olan yeni bir ticaret kanununun hazırlanmasını zorunlu kılmıştır (Karahan, 2011: 10-12).

1.2. TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİ

Türkiye'de 3 şekilde sermaye şirketi kurmak mümkündür. Bunlar anonim, limited ve eshamlı komandit şirket şeklindedir. Eshamlı komandit şirketin sayısı son derece sınırlıdır. Türkiye'de 2016 yılı Kasım ayı itibariyle toplam firma sayısı 1.887.165'dir. Aynı dönemde limited şirket sayısı 781.785 ve anonim şirket sayısı 121.053'dür². Dolayısıyla Türkiye'de kurulu firmaların neredeyse yarısını sermaye şirketleri

¹ Kanunun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmekle beraber, Kanunda yer verilen hükümlerin bazılarının daha sonraki tarihlerde yürürlüğe girmesine hükmedilmiştir.

² Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2016 Yılı Kasım Ayı Veri Bülteni. S.9. <http://risk.gtb.gov.tr/istatistikler/veri-bultenleri/2016> (E.t.: 24.12.2016)

oluşturmaktadır. Emekten ziyade sermaye unsurunun ön planda oldu bu şirket türlerinin Türkiye'deki sermaye birikiminin oluşmasında ve sermaye piyasalarının gelişmesinde önemli rol üstlenmektedir. Özellikle anonim şirketler, kurumsal yapılarıyla uluslararası rekabet edilebilirlik seviyesinin artmasına da katkı sağlamaktadır.

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

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

yTTK'nın 135'inci maddesinde şahıs ve sermaye şirketlerinin organları ve ortak ve/veya pay sahiplikleri hakkında kavramsal bir çerçeve çizilmekte yine madde metninde, küçük ve orta büyüklükteki şirketlerin belirlenmesindeki kriterlerin; şahıs şirketleri için kanunun 1522'nci maddesi ve sermaye şirketleri için kanunun 1523'ncü maddesinde belirlendiğinden bahsedilmektedir. Kanunun "*ölçeklerine göre işletmeler*" başlıklı 1522'nci maddesinde şahıs ve sermaye şirketi ayrımı yapılmaksızın tüm küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütlerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın çıkaracağı yönetmelikle belirleneceği, yönetmelikte özellikle sanayi ve ticaret alanında Türkiye'deki en önemli kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından biri olan Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin ve 02.11.2011 tarihinde yayımlanarak yürürlük kazanan 660 sayılı Kanunu Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görüşleri alınarak yapılması hüküm altına alınmıştır. Kanunun 1523'ncü maddesinde ise küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanacak yönetmelikte yer verilen esaslara tabi olacağı, sınırları yönetmelikle tayin edilecek

sermaye şirketleri dışında kalan tüm sermaye şirketlerinin de büyük sermaye şirketi sayılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte maddede ayrıca, ölçğine bakılmaksızın faaliyet alanları belirli bazı şirket türlerinin de büyük sermaye şirketlerinden sayılacağından bahsedilmektedir. Örnek verecek olursak bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve benzeri şirketleri bu kapsamda sayılmıştır. Kanun maddesinde örnek olarak sayılan bu şirketlerin “*varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olan*” lafzi ile tek tek sayıldığı görülmektedir. Kanun metninde bahsedilen şirketler kendi özel kanunları ile hak, yetki, sorumluluk vb. sınırları belirlenmiş olan kuruluşlardır. Örneğin bankalar; mevduat toplama, kredi verme, yatırım araçlarını kullandırma, reeskont işlerinin yapılması, karşılık ayrılması vb. işlemlerinin tümünü doğrudan kanundan veya kanun açıkça verdiği yetkiye dayanarak hazırlanan mevzuata veya verilen kararlara (Kurum, Kurul vb.) dayanarak yapmak zorundadırlar. Bunlarla birlikte kanun maddesinde ayrıca küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin büyük sermaye şirketleri ile arasındaki geçişlerin ne şekilde olacağı, tür değiştirme ve birleşmelerle şirketin hangi kategoride yer alacağına ilişkin hususlara da yer verilmiştir.

1.3. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ÖZELLİKLERİ

Sermaye şirketleri emekten ziyade sermaye unsurunun ön planda olduğu şirket türüdür. Bu şirketlerde ortakların veya kişilerin şahsi kimliklerinden ziyade şirketin kişiliği ön plandadır. Her ne kadar Kanunda limited ve eshamlı komandit şirketler de sermaye şirketi olarak sayılsa da, sermaye şirketinin özellikleri olarak bahsedeceğimiz bu başlıkta daha çok anonim şirketlerin özelliklerine yer verilecektir. Şahıs şirketlerinde müteselsil ve sınırsız sorumluluk var iken, sermaye şirketlerinde hak ancak şirket tüzel kişiliğinden talep edebilmektedir. Ayrıca burada ortağın şirket alacaklılarına ve üçüncü kişilere karşı mesuliyetlerinde sermaye taahhüdünü yerine getirip getirmediği hususuna da bakılmamaktadır. Çünkü ortak, sermaye taahhüt borcundan dolayı şirkete sorumludur. Şahıs ve sermaye şirketleri arasındaki farklılıklardan bir diğeri ise şirket sermaye miktarının belirli olması hususunda karşımıza çıkmaktadır. Şahıs şirketlerinde herhangi bir sermaye sınırlaması bulunmazken anonim şirketlerde asgari 50.000 TL [tabi olduğu kanunlarda ayrıca bir tutar belirtilmemiş ise; SPK (Sermaye Piyasası Kurumu), BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) vb.] ve limited şirketlerde ise 10.000 TL dir. Şahıs

şirketlerinde daha çok güvene dayalı ilişki bulunmakta ve her ortağın -ki genellikle az sayıda olurlar- şirketi temsil ve idare ettiği bir yapı bulunmakta iken; sermaye şirketlerinde temsil ve ilzam şirket organları vasıtasıyla yerine getirilmektedir. Sermaye şirketlerinin temsil ve ilzamu bakımından, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde ise müdür/müdürler bu görevi ifa etmektedirler.

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

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

Şahıs şirketlerinde, yapılan ticari faaliyetler neticesinde oluşan kârın da zararın da ortaklar arasında bölüşülmesi esasken, sermaye şirketlerinde ortaklar şirket zararına katılmazlar. Bir zarar var ise bundan şirket tüzel kişiliği sorumludur. Ancak bir kâr var ise şirket ana sözleşme hükümleri de dikkate alınmak suretiyle bu kâr dağıtılır veya sermayeye eklenir³. Bunlara ilaveten sermaye şirketlerinde ortağın sermaye tutarı oy hakkı ile doğrudan ilişkilidir. Şahıs şirketlerinde genellikle her ortağın şirket üzerinde temsil ve yönetim hakkı olduğundan dolayı her ortağın ayrıca sınırsız denetim yetkisine de sahip olduğu kabul edilmekte iken, özellikle de rekabet yasağı ve ticari

³ Veyahut ta yedek akçe olarak ayrılır.

sır hususunda şirket bilgilerine ulaşmada sermaye şirketlerinde daha katı kuralların olması da tabidir (Bozkurt, 2012: 11-16).

Kısaca değinmek gerekirse Kooperatifler ise hem şahıs şirketlerine hem de sermaye şirketlerine benzer özellikler taşıması nedeniyle ayrı bir kanun olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanunun 98'inci maddesinde bahse konu Kanunda aksine hüküm olmayan hallerde Türk Ticaret Kanununun anonim şirketlere dair hükümleri uygulanır hükmü ile hukuksal temelleri bakımından anonim şirketlerin hükümlerine yakınlştırıldığı görülmektedir. Kooperatiflerin hangi sınıfa girdiği hususu doktrinde tartışmalı bir husustur. Bu nedenle tez içerisinde kooperatif şirketlerine yer verilmeyecektir⁴.

1.4. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN YAPISI

Bu kısımda, sermaye şirketleri arasındaki yapısal ve niteliksel farklılıklar ele alınmakla beraber, sermaye şirketlerinin şahıs şirketlerinden farklılaşan noktalarına da değinilecektir.

1.4.1. Sermaye Yapısına Göre Sermaye Şirketleri

Sermaye yapısı itibariyle sermaye şirketleri esas (sabit) sermayeli ve kayıtlı sermayeli olmak üzere ikiye ayrılır. Bunlara kısaca değinecek olursak:

- **Esas (Sabit) Sermayeli Anonim Şirketler**

yTTK'da anonim şirket tanımı eTTK'da olduğu şekliyle dil sadeleştirilmesi yapılarak aynen alınmıştır. Kanunda, anonim şirketlerin sermayesinin belirli ve paylara bölünmüş olması, şirket ana sözleşmesi ile belirlenmesi, sermaye miktarının artırılması veya azaltılmasının ancak ana sözleşme değişikliği ile yapılabileceğinden bahsedilmekle beraber, sermaye miktarının korunması yönünde de hükümlere yer verildiği görülmektedir. Kanunda bahsedilen “bölünmüş” kelimesi ise her bir pay

⁴ Bağımsız Denetim mevzuatı çerçevesinde, 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkındaki Kanun kapsamındaki kuruluşlara tezimizin ilgili bölümlerinde değinilecektir.

bedelinin değerinin yine ana sözleşme ile belirlenmesi hususunu ihtiva etmektedir. Borçlarından dolayı yalnızca mal varlığı ile sorumlu olan anonim ve limited şirketlerin kuruluşunda, şirket alacaklarına teminat oluşturması amacıyla asgari sermaye miktarları da kanunda yer almaktadır (Bozkurt, 2010: 276).

- **Kayıtlı Sermayeli Anonim Şirketler**

Kayıtlı sermaye sistemine tabi olmak veya esas sermaye sisteminden kayıtlı sermaye sistemine geçmek isteyen şirketler Gümrük ve Ticaret Bakanlığının iznine tabidir. Şirket yönetim kurulu üyeleri kayıtlı sermaye tavanını belirlemek suretiyle genel kuruldan en fazla 5 yıl için izin alırlar. Söz konusu sermaye tavanı aşılmamak suretiyle⁵ verilen süreler içerisinde her defasında genel kurulun iznine tabi olmaksızın yönetim kurulu sermaye artırımında bulunabilmektedir. Kayıtlı sermaye sistemini benimseyen şirketlerin asgari sermaye miktarı 100 bin TL. olarak belirlenmiştir. Kayıtlı sermaye sistemine ile ilgili bir diğer önemli husus Sermaye Piyasası Kanunu'nda karşımıza çıkmaktadır. Kanunda halka açık şirketlerde hakları ihlal edilen pay sahiplerinin yönetim kurulunun kayıtlı sermaye kapsamında aldığı kararlar aleyhine iptal davası açılabileceği hükmüne yer verilmiştir (Moray, 2015: 141-152).

1.4.2. Ortakların Sorumluluklarına Göre Sermaye Şirketleri

Şahıs şirketlerinde ortakların şirket alacaklılarına karşı sorumluluğu tüm mal varlıkları ile olmakta iken sermaye şirketlerinde bu husus ortakların taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlıdır. Aynı zamanda ortağın sorumluluğu şirkete karşı olmaktadır. Böylece asgari mali yaşam standartlarına müdahale yönünden herhangi bir şüphesi olmayan sermaye şirketi ortağının yatırım iştahı da artacaktır.

⁵ İstisnası: Sermaye artırımında iç kaynaklar yoluyla sermaye tavanının aşılmasına izin vermektedir.

1.5. ETTK VE YTTK DÖNEMİNDE SERMAYE ŞİRKETLERİ

Bu bölümde sermaye şirketlerinin hem eTTK hem de yTTK dönemindeki yapısı incelenerek, iki kanunda yer verilen sermaye şirketlerine yönelik hükümlerde yapılan değişiklikler ve yenilikler hakkında bilgi verilecektir.

1.5.1. Anonim Şirketler

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

Anonim şirket, bir unvan altında, iktisadi amaç ve konular için kurulan, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş, borçlarından dolayı şirket mal varlığı ile sorumlu, ortaklarının sorumlulukları taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlı, ortaklık sıfatı şirket pay sahipliğine bağlı, tüzel kişiliği olan, kişiler arası ortak mal birlikteliği şeklinde de tanımlanabilir (Yıldırım, 2003: 23).

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

Genel kanun yazım teknikleri ve mantığı açısından bakıldığında; bir sorumluluk var ise bu sorumluluğun kim tarafından, ne şekilde ve kime karşı yerine getirilmesi hususlarına yer verilmesi icap etmektedir. eTTK'da şirket ortaklarının mesuliyetini koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlandırıldığı hükmüne yer verilmekte iken bu sorumluluğun kime karşı yüklenildiğinden bahsedilmemektedir. Bu da ortakların şirkete, şirket alacaklarına, kamu alacaklarına vb. menfaat sahiplerine karşı ortakların

sorumluluklarının olup olmadığı noktasında tereddütlere sebebiyet verilmekte iken yTTK ile bu ihtilafı husus giderilmiş olup ortakların sorumluluğunun şirkete karşı olduğuna açıkça yer verilmiştir (yTTK, Md. 329/2).

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

1.5.1.1. Sermaye

Halka açık olmayan şirketler için, eTTK'da sadece esas (sabit) sermaye sistemi yer almakta iken, yTTK'da bahse konu şirketler hem esas sermaye ve hem de kayıtlı sermaye sisteminde faaliyet sürdürebileceklerdir. Böylelikle halka açık olmayan anonim şirketler Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın izni ile kayıtlı sermaye sistemine geçebileceklerdir. SPK mevzuatına göre de; hisse senetlerini halka arz etmek üzere kurulan anonim şirketler de Kurul izni ile kayıtlı sermaye sistemine geçebileceklerdir (Altaş, 2011: 43-45). yTTK esas sermaye sistemini kabul eden şirketler için asgari kuruluş sermaye sınırı 50.000 TL olarak belirlenmekte iken, bu tutar kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş şirketler için 100.000 TL dir (yTTK, m.332/1).

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

1.5.1.2. Kurucu Sayısı

eTTK'da şirket kuruluşu için asgari 5 kurucu ortak istenmekte iken yTTK da asgari kurucu sınırlaması bulunmamaktadır. Dolayısıyla kuruluş için tek ortağın varlığı yeterlidir. Kanunda yer verilen pay sahibi kavramından hem gerçek hem de tüzel kişiler kastedilmektedir. Kanunun yayımlandığı ilk halinde; tek kişi ile anonim şirket kurulmasına olanak tanımakla beraber, tek kişi ile kurulması halinde veya sonradan

tek kişilik anonim şirket durumuna gelmesi durumunda pay sahibinin adının, yerleşim yerinin tescil ve ilan edilmesini istemektedir.⁶ Söz konusu husus işlem ve hukuk güvenliği ile şeffaflık ilkesi gereği madde metninde yer almaktaydı (yTTK, gerekçe, Md. 338).

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

1.5.1.3. Organları

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

1.5.1.3.1. Yönetim Kurulu

yTTK'nın anonim şirketler nezdinde en önemli yeniliklerinden biri şirketin tek kişi ile bile kuruluyor olabilmesidir. Dolayısıyla yönetim kurulu da tek kişiden meydana gelebilmektedir. Oysaki eTTK yönetim kurulunun en az 3 kişiden meydana gelebileceğine hükmetmişti. Anonim şirketlerde temsil ve ilzam yönetim kurulu marifetiyle yerine getirilir. Anonim şirketlerde kişiden ziyade sermaye ön plandadır. Özellikle halka açık anonim şirketlerde birbirini tanımayan binlerce kişinin ortaklığını

⁶ 26/06/2012 tarihinde 6335 sayılı yasa ile değişikliğe uğramıştır.

görmek mümkündür. Bu büyük örgütlenmeler ise ancak profesyonel ve kurumsal yönetimlerle hayatta kalabilirler.

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

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

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

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

yTTK ile belirli pay sahibi grupları ile belirli pay gruplarına ve azınlığa yönetim kurulunda temsil hakkı tanınmıştır. Daha önce Yargıtay İçtihatları ile oluşturulmuş olan “*grup imtiyazı*” ilkesi kanunda yer bulmuştur. Ancak şirket esas sözleşmesinde bu hususa cevaz verilmesi gerekmektedir. Ayrıca kanun koyucu halka açık anonim ortaklıklarda bu türden grupların yönetimde temsilinin sağlanmasını hedeflerken, şirket yönetiminin ele geçirilmesi sonucunu doğurabileceği endişesiyle temsilci olarak

belirlenecek kişilerin sayısının şirket genel kurulunca belirlenecek olan yönetim kurulu üyelerinin sayısını geçemeyeceği hükmünü de koruyucu bir tedbir olarak madde metnine derç etmiştir (yTTK, gerekçe, Md. 360).

yTTK'nın 361'inci maddesinde yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yerine getirirken kusurlarıyla şirkete verecekleri zararın sigorta ettirilmesi yoluyla teminat altına alınması hususu, kurumsal yönetim ilkelerine uygunlukta dikkate alınan bir unsur olarak yer verilmiştir. Aynı kanunun 371'nci maddenin 5'inci fıkrasında temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları esnada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur hükmü yer almakta iken kanun koyucu yine de şirketin rücu hakkını⁷ saklı tutmuştur.

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

yTTK yönetim yetkisinin, yönetim kurulu üyelerinden bazılarına veyahut ta üçüncü bir kişiye devrine de izin vermiştir. Temsil yetkisinin devredilebileceği 370'inci maddede ayrı olarak bahsedilmiştir⁸.

eTTK'da yönetim kurulu üyelerinin şirket işlerinin görülmesinde dikkatli ve basiretli olması ve bu hususta Borçlar Kanunu 528'inci madde hükümlerinin tatbik olunacağı söylenmekte ise de, yTTK'da "*basiretli olma*" kavramı yerine tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek hükmü yer almaktadır (yTTK, gerekçe, Md. 369). eTTK döneminde; Yargıtay kararlarında basiretli işadamı gibi davranma ölçüsünün şirket yöneticilerinden olan beklentileri arttırdığı dolayısıyla da dürüst ve özenli olmasına

⁷ yTTK'da zarara sebebiyet verdiği düşünülen yöneticilerden genel kurul kararı ile zararın tazmine karar verilebileceği gibi, bu hususta "hukuki sorumluluk" tan kaynaklı dava açılması da istenebilir.

⁸ Bazı yetkiler veya tüm yetkiler Müdür ve/veya Genel Müdürlere devredilebilir.

rağmen yönetim kararlarında her hususu ele almak zorunda olan, riskleri de önceden öngörebilen yönetici tiplemesinin her anonim şirket için istenilmesi hususu yöneticileri zor durumlarda bırakabilmekteydi. yTTK, yönetim kurulu üyelerinin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak karar verebileceklerini öngörmekte ve riskin doğduğu hallerde tedbirli bir yönetici olarak davranıp davranmadığı hususunda sorumlu tutulabilmelerine imkân sağlanmaktadır (Altaş, 2011: 99-100).

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

yTTK ile yapılan en önemli yeniliklerden biri de; temsile yetkili olan kişilerin iş ve işlemlerindeki sınırı belirleyen Ultra Vires* kuralının kaldırılmış olmasıdır. Bu değişiklikle şirketin hak ehliyetinin sınırını artık işletme konusu belirlememektedir. Şirket adına hareket eden imza yetkilisinin yapmış olduğu her işlemde artık şirket sorumlu olacak, söz konusu işlemin şirket ile ilgili olmadığı hususunda şirketçe imza yetkilisine rücu edilebilecektir. Üçüncü kişilerin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bilmesi veya durumun gereğinden bilebilecek durumda bulunması ve bu hususun ispat edilmesi halinde, yapılan işlem şirketi bağlamayacaktır.

yTTK'nın 371'inci maddesinin 7'inci fıkrası 2014 yılında madde metnine eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile madde metninde daha önce yer verilen, yönetim kurulu başkanı, başkan vekili, temsile yetkili kılınmış yönetim kurulu üyeleri veya bunların dışında temsilci olarak atanan kimseler dışında temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerini veya şirketle hizmet akdi içinde bulunan kimselerin sınırlı yetkiye sahip ticari

* Ultra vires kelime anlamı olarak yetki aşımı anlamında gelmektedir. Şirketler hukuku anlamında ise şirket organları tarafından yapılan işlemlerin, şirketin maksat ve mevzuu dışında olması durumunda bu işlemlerin üçüncü kişiler için bağlayıcı olmadığı anlamında gelmektedir.

vekil veya diğ er tacir yardımcıları olarak atanabilmesine i  yönergede açıkça belirtilmek ve bunun ticaret sicilinde tescil ve ilanı yapılmak koşuluyla, bunların yapmış oldukları işlemlerden de yönetim kurulunun müteselsilen sorumlu olacakları yönünde hüküm bulunmakta idi. Yapılan değişiklikle, kanun koyucu temsilci atanmak suretiyle yetkisiz ve görevsiz duruma gelen yönetim kurulu  yelerinin Şirket idaresine yardımcı olmalarına imkân sağlayarak bir nevi Şirket içi gizli iŐsizlięin önüne geçmek, Şirket idaresinde aktif görev alarak Şirketle olan bağlarını g c lendirmek, Şirketi temsil edenlere yardımcı olmak, verilen bu tür iŐlere kabiliyeti olan veya uzmanlığı bulunan bu kişilerden de yararlanmış olmak gibi birçok olumlu katkı sağlanmasını hedeflenmiştir. Madde metninde ayrıca Şirkete hizmet akdi ile bağlı olan Şirketi temsile yetkili kişilerin Şirketin her iÇinde kendilerinin bulunması zorunluluğunu azaltan, bu işler için ayrıca bir danışmanlık veya avukatlık hizmeti alınmaksızın pasif durumda olan bu kişilerin kullanılması ile Şirkete zaman ve maliyet avantajı sağlayarak yönetimin daha organize çalışmasına imkan tanımaktadır (yTTK gerekçe md. 371).

yTTK'da yönetim kurulu ile ilgili bir başka yenilik de; anonim Şirketin organları arasındaki iŐlevlerin ayrılığı ilkesinin kabul edilmiş olmasıdır. Kanun koyucu yönetim kurulunun iŐlevini dolayısıyla da yönetim hakkının sınırlarını belirlemiŐtir. Şirket yönetimi kanun veya esas sözleşme ile genel kurula bırakılanlar hariç olmak üzere Şirketin işleyişi ile ilgili geniş yetkilere sahip olmaktadır. Yapılan bu değişiklikle genel kurulun yönetim kurulu üstündeki bir üst organ olma fikrini barındıran anlayıŐtan kurtararak, genel kurul ve yönetim kurulunu kanun ve ana sözleşme ile sınırları belirli 2 ayrı organ olarak tanımlamaktadır(yTTK gerekçe md.374).

yTTK ile yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev yetkileri ilk defa bir madde içinde toplanarak tanımlanmıştır. Buna göre; Şirketin  st düzeyde yönetimi ve talimatların verilmesi yetkisi yönetim kuruluna aittir. Maddede yer verilen üst düzeyde yönetim ifadesinden Şirketin genel işletme stratejisi, yatırım, finansman, temettü gibi politikaların belirlenmesi anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, Şirket yönetiminde astlık üstlük ilişkilerinin, görev dağılımlarının ne Şekilde olacağına da yönetim kurulu karar verir. Madde metninde ayrıca Muhasebe, finans denetimi, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması yetkisinin de yönetim kurulunca yerine getirileceğinden bahsedilmekle beraber, bu düzenin kurulması ile kastedilen

muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve “dürüst resim ilkesi” ne uygun şekilde tutulmasını sağlamak anlaşılmaktadır. Bunlarla birlikte, kanun koyucu yönetim kurulunu kendi atamış oldukları kişilerle kısmen veya tamamen pasif duruma getirmemek için bazı yetki ve görevleri doğrudan yönetim kuruluna vermiştir. Kanun kurulun görev ve sorumluluklarının ortadan kaldırılmasını önlemek amacıyla şirket için hayati öneme sahip müdür ve aynı işleve sahip kişilerin atanması, görevden alınması, bu kişilerin yapmış oldukları iş ve işlemlerin üst gözetimini yapmayı, pay, yönetim ve genel kurul defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporlarının hazırlanması ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarını yürütme görev ve yetkisini yönetim kuruluna vermiştir(yTTK gerekçe md.375).

1.5.1.3.2. Genel Kurul

Bu kısımda; hem eTTK’da hem de yTTK’da yer alıp da anonim şirketlerin belirleyici özelliklerini yansıtan maddelere yer verilmekle birlikte, asıl olarak yTTK ile anonim şirketlere ilişkin getirilen yeni hükümlere yer verilecektir.

yTTK’ya göre anonim ortaklıklarında zorunlu organlardan biri de genel kuruldur. yTTK’nın 408’inci maddesinde genel kurulun, kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörülmüş bulunan hâllerde karar alacağı hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmünden genel kurulun sadece kanun ve ana sözleşmede yer verilen konularla sınırlı şekilde karar alabileceği şeklinde yorumlanmamalıdır. Buradaki amacın genel kurulun yetki sınırlarını belirlemek olarak yorumlanmalıdır (Altaş, 2011: 58).

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

eTTK da olduğu gibi şirket için hayati kararlardan sayabileceğimiz, esas sözleşme değişikliği, yönetim kurulu üyelerinin seçimi, ibrası, süresi; finansal tabloların, yıllık raporların, sermaye ile ilgili kararların alınması, şirketin feshi vb. birçok karar genel

kurulun devir ve terk edemeyeceği yetkilerinden sayılmıştır. Genel kurulun devir ve terk edemeyeceği yetkiler kanunun 408'inci maddesi ile sınırlı olmamakta, diğer maddelerde de genel kurula münhasır tanınmış olan yetkilerden bahsedilmektedir.

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

eTTK ile olağan genel kurul toplantısına yönetim kurulu, olağanüstü genel kurul toplantısına hem yönetim hem de denetim kurulu çağırabilmekteydi. yTTK ile denetim kuruluna yer verilmediğinden bununla ilgili çağrı hükümlerine de yer verilmemiştir. eTTK'da denetim kurulu, pay sahiplerinin istemi üzerine veya kendiliğinden olağanüstü genel kurulu toplama çağırabilme yetkisine sahipti. Uygulamada yTTK ile yönetim kurulunun genel kurulu olağanüstü toplama yetkisi aynen korunurken bir tek ortağın dahi mahkemeye başvurulmak suretiyle şirketi olağanüstü toplantıya çağırabilmesine imkan sağlanmış olup, şirket içindeki muhtemel tikanlıklar giderilmeye çalışılmıştır (yTTK gerekçe md.410).

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

yTTK azlıklara yönelik önemli değişiklikler de ihtiva etmektedir. Halka açık olmayan anonim şirketlerde en az %10, açık olan şirketlerde en az %5⁹ pay sahibi azlık olarak tanımlanmış ve bunların talebi üzerine yönetim kurulu çağrışı kabul ederse genel kurul 45 gün içinde toplar veya azlığın talep ettiği gündem maddelerini yapılacak

⁹ eTTK'da %5 e ilişkin husustan bahsedilmemektedir.

genel kurul toplantısına ekleyebilir. Bu talep yerine getirilmez ise, yani yönetim kurulu bu talebe olumsuz cevap verir veya 7 gün içinde cevap vermezse (zımni ret) azlık mahkemeye başvurarak gündemin düzenlenmesine veya genel kurul çağrısının yapılmasını sağlayabilir. Bu işler için mahkeme bir kayyum dahi atayabilir. Yapılan değişikliklerle, ticaret hayatında çokça ihtilaflara neden olan (özellikle ispat hukuku bakımından) bu hususlara açıklık getirmiştir (yTTK gerekçe md.411-412).

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

yTTK, icraatları beğenilmeyen yönetim kurulu üyelerinin yerlerine yenilerinin seçilmesini yılsonu finansal tabloların müzakeresi maddesi ile ilişkilendirmiş, genel kurula yönetim kurulunu süre kısıtlamasına bağlı olmaksızın¹⁰ görevden almasına imkân tanımıştır (yTTK gerekçe md. 413). Kanun koyucu burada genel kurulun sağlıklı bir karar alabilmesi için de, yTTK madde 420’de finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konular hakkında (kastedilen yöneticilerin, yönetim kurulunun ve denetçinin ibrası) sermayenin onda birine, halka açık şirketlerde yirmide birine sahip pay sahiplerinin istemi üzerine, genel kurulun bir karar almasına gerek olmaksızın, toplantı başkanının kararıyla bir ay sonraya bırakılır hükmüne yer vermiştir. Ancak genel kurulun kararına bile gerek duyulmayan böyle önemli bir hususta kanunun, yetkiyi toplantı başkanının inisiyatifine bırakmış olması, kanunun lafzi yönden sakatlıklar barındırdığını göstermekle birlikte, madde metniyle amaçlananın azınlığın isteminin toplantı başkanı tarafından teyidi ve kayda geçirilmiş olması yönünde olduğu düşünülmektedir (Altaş, 2012). Kanun ayrıca tam bilgilendirilmeyi temin amacıyla “*dürüst hesap verme ölçüsü*” ilkesine uyulmadığı sürece erteleme yeniden yapılabilmesine olanak vermektedir.

yTTK’da genel kurula katılması zorunlu olarak görülenler; şirket murahhas üyeleri, en az bir yönetim kurulu üyesi ve denetçi olarak sayılmıştır. Şirket denetçisi ve üyelerine (murahhas ve yönetim kurulu) görüş bildirme imkânı tanınmıştır. Bilindiği gibi

¹⁰ Örneğin genel kurul yönetim kurulunun 3 yıllığına seçmiş olsa dahi, seçimin yapıldığı ertesi yıl da yönetim kurulunda değişiklik yapabilir ve/veya tümüyle yeni bir yönetim kurulu oluşturabilir.

özellikle, çok sayıda paya sahip olan bir anonim şirkette genel kurulun organizasyonu zaman, maliyet, harcanan çaba vb. birçok zorluklar barındırmaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu, genel kurul toplantısında pay sahiplerinin tam ve anlaşılır şekilde bilgilendirilmelerini ve böylece genel kurulda sağlıklı kararlar alınabilmesi sağlamak, öte yandan üyelerin de kendi ve/veya kurulun yapmış oldukları iş ve işlemleri doğru şekilde aksettirebilme imkânına kavuştukları bu ortamda şirket faaliyetlerine vâkıf olan bu kişilerin katılımını asgari seviyede belirleyerek genel kuruldan azami verim alınabilecek bir ortamın oluşmasında irade göstermektedir (YTTK md. 407).

yTTK'nın en önemli yeniliklerinden biri de belli şartların yerine getirilmesi koşuluyla genel kurulun elektronik ortamda yapılabilmesi olmasıdır. Bu husus kapalı ve hisse senetleri borsaya kote olmamış anonim şirketler için ihtiyari, pay senetleri borsaya kote olmuş şirketler için ise zorunludur. İhtiyari bırakılan anonim şirketlerde; Elektronik Ortamda Yapılacak Genel Kurullara İlişkin Yönetmelik'te yer verilen hususların aynen şirket esas sözleşmesinde yer alması gerekmektedir. Esas sözleşmelerini bu şekilde değiştiren veya oluşturan anonim şirketler artık elektronik olmayan yolla genel kurul yapamayacaklardır. Pay sahipleri ve katılımcılar elektronik ortamda yapılan genel kurulda katılma, oy verme, temsilci tayin etme, öneride bulunma, görüş açıklama vb. elektronik ortamda olmayan genel kuruldaki tüm yetkilerini kullanabilmelerine olanak tanınmıştır (Altaş, 2013: 119-128).

eTTK'da anonim şirket genel kurullarına bakanlık temsilcisinin katılması zorunlu iken, -ki bu Ticaret İl Müdürlüklerinin yılın ilk üç ayında yoğun şekilde bu işlerle uğraşılması ve personel yetersizliğinden dolayı bazı genel kurullara bakanlık temsilcisi gönderilememesi dolayısıyla ihtilafli durumlara sebebiyet vermekte idi- yTTK ile anonim şirketlerin türüne ve gündemde yer alan konulara bağlı olarak Bakanlık temsilcisi bulundurulabilecektir (Yavuz, 2015: 113-114). Böylelikle kanun rutin işler dışında herhangi bir karar almayan¹¹ genel kurullara Bakanlık Temsilcisinin bulunması zorunluluğunu kaldırmakla maliyet, zaman ve bürokratik işlerin azalması yönünde şirkete olumlu yansısı olacaktır.

¹¹ Daha çok aile şirketlerinde görülmektedir.

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

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

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

1.5.1.3.3. Denetim Kurulu

yTTK'nın en önemli yeniliklerinden biri; anonim şirketlerde eTTK'da organ olarak sayılan denetim kuruluna yer vermemesi, anonim şirketin denetiminin bağımsız denetçiler marifetiyle yerine getirilmesini öngörmesidir. İş bu tezimizin ilerleyen bölümlerinde bağımsız denetçilik ile ilgili hususlara detaylı şekilde yer verilecek olup, bu bölümde yTTK ile anonim şirketlerin denetiminde yapılmış olan değişiklikler ve

yeniliklerle beraber mezkûr yasa ile ilgili olarak sonradan çıkarılan mevzuatlara yer verilecektir.

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

yTTK yürürlüğe girdikten sonra 23 Ocak 2013 tarihinde Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak anonim şirketler için kriterler açıklanmıştır. Bu kriterlere göre mevcut anonim şirketlerin ekseriyeti bağımsız denetim kapsamı dışında kalmıştır. Ancak daha sonra 28.03.2013 tarihli 6455 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile tüm anonim şirketler denetim kapsamı içine alınmıştır. Yasa anonim şirketlerin denetimini ikili bir yapıda öngörmüştür. Bu yapıda; Bakanlar kurulunca belirlenecek kıstasları aşan anonim şirketlerin bağımsız denetim yoluyla denetleneceği, bu kıstasları aşmayan anonim şirketlerin ise Bakanlar Kurulunun usul ve esaslarını belirleyeceği mevzuatla denetimin sağlanması hedeflenmiştir.

Söz konusu kanuna istinaden 19.12.2012 tarih 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu kararında, Ek 1 sayılı listedeki şirketler ile (ekseriyetle SPK, BDDK düzen ve denetimine tabi şirketler) aktif toplamı 150.000.000 TL, yıllık net satış hasılatı 200.000.000 TL çalışan sayısı 500 ve üstü rakamlara ulaşılması koşullarından herhangi ikisini karşılayan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. Bunun dışında kısaca, sermayesinin belli kısmı kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere, üst kuruluşlarına, gazete yayımı yapan şirketlere sair sektörel ve kamunun düzenleme denetlemele

yükümlü olduğu ve kamuyla doğrudan ilişkisi ağır basan şirketlerin belli kıstasları karşılamaları halinde de yine bağımsız denetime tabi olacağı kararda yer almaktadır. Ayrıca şirketlerin kapsam içine alınması ve kapsamdan çıkarılmalarına ilişkin hususlara da kararda yer verilmiştir.

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

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

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

Yukarıda yer verilen süreçten de anlaşılacağı üzere, yTTK ile anonim şirketlerde bağımsız denetim sistemine doğrudan geçiş süreci sektöre uğramış ve söz konusu sürecin tedricen yürütülmesi benimsenmiştir. Böylece yTTK yürürlüğe girmeden önce dahi SPK kanuna tabi olmalarından dolayı bağımsız denetim sistemine aşına olan şirketlerden başlanarak kademeli şekilde bağımsız denetime geçiş kriterlerindeki sayısal hadler azaltılmış, Bakanlar Kurulunun kıstasları belirlerken izlediği yöntemi gören ancak henüz kapsam dışı kalan şirketlerin de gelecek yıllarda kapsam içine alınacaklarının öngörüsüne sahip olmaları sağlanmakla, bu şirketlerin kendi kurumsal altyapılarını oluşturmalarına ve bağımsız denetim sistemine geçişte her türlü altyapı hazırlıklarını tamamlanması için fırsat sunulduğu şeklinde tedrici geçiş sürecinin müspet bir etkisi olarak saymak mümkündür.

6335 sayılı yasa ile değişikliğe uğrayan yTTK'da bağımsız denetçilerin KGK tarafından yetkilendirilen Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ruhsatı almış meslek mensupları ile bunların kurduğu sermaye

şirket statüsündeki bağımsız denetim kuruluşlarından oluşacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetçinin seçilmesinde yTTK'nın 408'inci maddesinde kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınması hususu genel kurulun devredemeyeceği yetkileri arasında sayılmıştır. Kanunda yer verilen istisnalar cümlesinden ise yTTK'nın 399'uncu maddesinde yer verilen belli hallerde mahkeme tarafından denetçi atanabileceği ve ayrıca istisnai olarak ara dönemde denetçi değişikliği lüzumu halinde yönetim kurulu tarafından atanan denetçinin yapılacak genel kurulun onayına sunulması hususları kastedilmektedir. Bu madde de ayrıca denetçinin, faaliyet döneminin¹² dördüncü ayına kadar seçilmesi de hüküm altına alınmıştır.

1.5.2. Limited Şirketler

eTTK'da limited şirket; iki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirket şeklinde tanımlanmış iken yTTK'nın altıncı kısmının birinci bölümünde "*limited şirket tanım ve kuruluş*" başlığı yer almakta iken limited şirket tanımı yapılmamıştır. Ancak 573'üncü maddesinde limited şirket özellikleri sayılarak yetinilmiştir. Bu maddede sayılan özelliklerle limited şirketleri; bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; ortaklarının sorumlulukları sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle sınırlı, esas sermayesi belirli olan şirket olarak tanımlayabiliriz. (Altaş, 2012: 203).

Yukarıda yer verilen tanımdan da anlaşılacağı üzere yTTK ile limited şirketlerde getirilen en önemli yeniliklerden biri tek kişi ile limited şirket kurulmasına olanak tanınmış olmasıdır. Doktrinde yer verilen belli sakıncalar olmasına rağmen yukarıda anonim şirketler başlığı altında bahsedilmiş olan, sermayenin ticaret faaliyetlerine

¹² Maliye Bakanlığı tarafından kendilerine özel mali dönem belirlenmemiş olması durumunda 01 Ocak – 31 Aralık dönemi kastedilmektedir.

dönüşmesi ve yönetim kolaylığı gibi müspet etkilerin limited şirketler için de sağlandığını söyleyebiliriz.

eTTK'da limited şirketler için kuruluş sermayesinin asgari tutarının 5.000 TL. olması istenmekte iken, yTTK ile bu rakam 10.000 TL. olarak belirlenmiştir.

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

1.5.3. Eshamlı Komandit Şirket

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

2016 Kasım ayı itibariyle Türkiye'deki toplam komandit şirket sayısı 1.939'dur¹³. Aynı dönemde anonim şirketler 121.053 ve limited şirketlerin de 781.735 olduğu¹⁴ düşünüldüğünde sermaye şirketleri içinde nispi olarak çok küçük bir sayıya sahip olduğundan dolayı iş bu tezimizde bu şirket türü ile ilgili detaylı bilgi verilmeyecektir.

1.6. TÜRK TİCARET KANUNUNDA DEĞİŞİKLİĞE GİDİLMESİNİN NEDENLERİ

Bu bölümde Türk Ticaret Kanunu'nun yeniden tanzim edilmesini zorunlu kılan, ulusal, uluslararası ve teknolojik vb. yenilik ve değişiklikler hakkında bilgi verilecektir.

1.6.1. Dünya Ekonomisindeki Gelişmeler

01.01.1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı TTK 20. yy'ın sonlarına kadar ticaret hayatının korunmasında, gelişmesinde ve anlaşmazlıkların çözümünde başarılı bir şekilde yerini almış en önemli kanunlarımızdan biriydi. Ancak 20. yy'ın sonlarında ve 21. yy'ın başlarında yaşanan önemli gelişmeler sonucunda, mezkur kanunun önemli bir kısmının değişmesi veya baştan yazılması gündeme gelmiştir. Kanun bütünlüğünün de sağlanması adına yeni bir kanun oluşturulmasının daha yerinde bir karar olacağı değerlendirilmiştir. Kanunun değiştirilmesini gerektiren uluslararası gelişmelerden belki de en önemlisi Türkiye'nin AB'ye üyelik müzakere sürecidir. Türkiye'de bir üst norm olarak addedilen Avrupa yasalarına uyum sürecinde ticaret hayatının uyumlaştırılması, karşılaştırılabilir finansal tabloların olması gibi birçok nedenle yeni kanun oluşum sürecine girmiştir. Yine aynı dönemde Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA) gibi uluslararası ticarete önemli bir yere sahip ekonomik ve bölgesel birliklerin çalışmaya başlaması, serbest Pazar ekonomilerinin yaygınlık kazanması, AB'nin Kopenhag kriterleri oluşturması, çok uluslu şirketlerin dünya ticaretinde önemli bir yere sahip olması, Dünya Ticaret Örgütü'nün getirmiş olduğu standartlara uyum sağlamak, diğer yandan teknolojik alanda yaşanan gelişmeler, internetin yaygınlaşması ve alışveriş dâhil birçok ticari işlemin internet

¹³ Söz konusu sayı içinde kolektif şirket türüne yakın olan adi komandit şirketler de dahildir.

¹⁴Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2016 Yılı Kasım Ayı Veri Bülteni <http://risk.gtb.gov.tr/istatistikler/veri-bultenleri/2016> (E.t.: 24.12.2016).

üzerinden yapılabilmesi, kişilerin fiziksel ortama ihtiyaç duymaksızın birbirleriyle görsel ve işitsel bağlantıya geçebildikleri günümüzde yeni bir ticaret kanununun oluşturulması elzem duruma gelmiştir.

1.6.2. AB İle Yürütülen Müzakereler

Türkiye'nin Avrupa Birliğine katılım süreci 1960'larda başlamış, 1995 yılında Gümrük Birliği anlaşması imzalanmış, 1999 yılında ise Helsinki Zirvesi ile tam üyelik müzakereleri başlamıştır. 2001 yılında Avrupa Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı ile Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar alınmıştır. Tam üyelik saikiyle hareket edecek olan Türkiye'nin ulusal hukukunun Avrupa hukukuna uyumlaştırılması babında Türkiye'de yürürlükte bulunan 6762 sayılı Kanunda yer alan ticaret, şirketler, sermaye piyasası, taşıma ve sigorta hukukuna ilişkin maddelerin ve alt mevzuatın değişmesi gerekli hale gelmiştir. Daha sonra 03.10.2005 tarihinde Türkiye müzakere eden ülke konumuna gelmiştir (Gezmiş ve Başaran, 2012: 31-32).

Bu hususta AB Müktesebatı kapsamında 6'ncı fasıl "*şirketler hukuku*" başlığında yer verilen süreçten bahsetmek gerekirse şirketler hukuku; şirketler mevzuatı ile muhasebe ve denetime ilişkin mevzuattan oluşmaktadır. Şirket mevzuatında, şirket düzenlemelerine ilişkin kurallar, şirketlerin tescili, birleşmesi, bölünmesi, butlan sebepleri, şubeleri, ortakları ve alacaklarına ilişkin konulara yer verilmekte iken, muhasebe ve denetim alanında ise, anonim ve limited şirketlerin bilanço esasları, finansal raporlama ilkeleri, denetim ve muhasebe esaslarına ilişkin hususlar yer almaktadır. 2006 yılında tarama toplantıları ile başlayan süreçte, protokolün tam olarak uygulanabilmesi için aşağıda yer verilen kriterlerin yerine getirilmesi istenmiştir.

1. Türkiye, AB müktesebatına uyumu sağlamak için Türk Ticaret Kanunu Tasarısını, Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Tasarısını ve diğer ilgili mevzuatı kabul etmelidir.

2. Türkiye, Sermaye Piyasası Kanununu ilgili AB müktesebatı ile uyumlu olarak değiştirmelidir.
3. Türkiye; muhasebe, mali raporlama ve denetime ilişkin mevzuatının, ikincil düzenlemeler de dâhil olmak üzere, AB müktesebatı ile tam uyumunu sağlamalıdır.
4. Türkiye, denetim standartlarının ve etiğin belirlenmesinde, kamu gözetimi sistemi kapsamında bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmesinde ve kalite güvencesi çerçevesinde faaliyetlerinin izlenmesinde tek başına en üst yetkili otorite olarak Türkiye Denetim Standartları Kurumu'nu kurmalıdır.
5. Türkiye, Şirketler Hukuku faslına ilişkin AB müktesebatını doğru şekilde uygulamak için idari kapasitesini güçlendirmelidir.

Strateji Belgesi çerçevesinde sürdürülen çalışmalarda, yTTK 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş, gelen talepler üzerine kanunun yürürlüğe girmesinden kısa bir süre önce 6335 sayılı yasa ile mevcut hapis cezalarının çoğu para cezasına dönüştürülmüş, şirket web sayfasında yayımlanması zorunlu hususlar daraltılmış ve bağımsız denetime yönelik hususlarda değişikliğe gidilmiştir. Özellikle halka açık ortaklıklar hususunda sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişine ve gelişmesine yönelik gerekli düzenlemeleri içerecek şekilde ilgili kanunda değişiklikler yapılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu lağvedilerek yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş, kuruma uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma ve yayımlama, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme ve faaliyetlerini denetleme ile bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkileri verilmiştir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yTTK kapsamında elektronik ortamda hukuki işlem tesis edebilme, yatırım ve iş yapma ortamının iyileştirilmesi, kayıt dışılığın önlenmesi ve bilgi toplumu hizmetlerinin gereklerine uyum sağlanması amacıyla Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS) projesi başlatılarak bu sistemle sermaye şirketleri, kooperatifler, şahıs işletmeleri, yabancı

şirketlerin Türkiye şubeleri, dernek ve vakıf işletmelerinin kayıtlarının elektronik ortamda merkezi bir ticaret sicili kayıt sisteminde tutulması hedeflenmiştir. Son tahlilde, AB komisyonunun bu fasıldaki mevzuat uyum tablolarına ilişkin yazılı görüşlerinin değerlendirilmesi çalışmaları devam etmektedir.¹⁵

İnternetin günlük hayatımıza hızlı bir şekilde girmesi, hukukun da internet üzerinden güvenli bir şekilde işlemler yapılabilmesine olanak sağlayacak şekilde değişmesine neden olmuştur. Sözleşmelerin, faturaların, teyit mektuplarının, ihtar ve ihbarların, taşıma senetlerinin, sigorta poliçelerinin vb. birçok belgenin ve işlemin elektronik ortamda düzenlenmesine, bunların elektronik ortamda saklanmasına olanak sağlayan, şirketlerin organ toplantılarının elektronik ortamda yapılmasına, elektronik çağrı usullerine, kişilerin fiziki ortamda bir araya gelmesine gerek duyulmaksızın toplantıya katılımı öneride bulunma, oy kullanma işlemlerinin elektronik ortamda yapılmasına olanak sağlayacak altyapı oluşturmak için hukukunda bu yönde değişmesi elzem hale gelmektedir. YTTK'nın çeşitli bölümlerinde ve son hükümler kısmında da elektronik sistemler ve internet hakkında birçok maddenin yer aldığı görülmektedir (Gezmiş ve Başaran, 2012: 32-33).

Türkiye'de 2007-2008 yılları arasında Türk Telekom, TT-Net, Avea, Turkcell, Vodafone firmaları ile Bakanlık Onayı ile başlatılarak Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleriyle daha sonra Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı şirketler üzerinde devam eden ve günümüzde birçok şirketin güvenli elektronik ortamda fatura düzenlemelerine ve ikinci nüshalarının da elektronik ortamda saklanmasına olanak sağlayarak işlem, yönetim, denetim ve maliyet avantajı sağlayan e-fatura sisteminin hayata geçirilmesi, e-fatura sistemi ile doğrudan ilişkili e-defter sisteminin de yeni yeni uygulanıyor olması ayrıca elektronik imza ile birçok işlemin gerçekleştirildiği ve bazı alanlarda zorunlu hale getirildiği böyle bir ortamda ticaret kanununun bu uygulamalara ayak uyduracak bir yapıya sahip olması gerekmekte idi.

Ticaret hukukunun şekillenmesinde tek kaynak Avrupa Birliği müktesebatı değildir. Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ-WTO), Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası ticaret

¹⁵ Avrupa Birliği Bakanlığı, Tek Pazar ve Rekabet Başkanlığı, 6. Fesil <http://www.ab.gov.tr/index.php?p=71&l=1> (E.t.:15.05.2016)

anlaşmaları, çifte verginin önlenmesi anlaşmaları, bazı ülkelerle özelde yapılan karşılıklı ticaret anlaşmaları da ticaret hukukumuzun şekillenmesinde etkisi olmuştur. Bu süreç içindeki en önemli çalışmamız ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarına uyum sağlamamız yönünde atılan adımlar oluşturmaktadır. Türkiye’de hali hazırda 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bu standartların hayata geçirilmesi yönünde atılmış önemli adımdır.

1.6.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973’de 71 ülkenin katılımıyla imzalanan anlaşma neticesinde kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları yayımlama yetkisi 2001 yılından itibaren bu kurumdan alınarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) verilmiştir. IASC’nin 1973-2001 yılları arasında muhasebe standartlarının oluşması ve yaygınlaşması çabaları IASB’nin mevcut tecrübeler üzerine inşa ettiği uyumlaştırma ve güncelleştirme çabaları ile devam etmiştir. Yürürlüğe giren yeni standartlar “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)” olarak tanımlanmıştır. UFRS; Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Standartlar ve Yorumlar olarak alt başlıklara ayrılmaktadır.

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişmesi sürecine bakıldığında; devletin öncü bir görev üstlendiğini ve uluslararası örneklerden ve/veya diğer ülke örneklerinden model alınmak suretiyle bu gelişimi sağladığını söylemek yanlış olmaz. Türkiye’de muhasebe standartları alanında ilk ciddi çalışma Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin çabalarıyla Türkçe’ye çevrilip yayımlanması olarak kabul edilebilir. Daha sonra 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 2001 yılında yetkilerini devredinceye kadar 19 adet standart yayımlamıştır. Ancak söz konusu kurulun herhangi bir yaptırım gücü olmadığından dolayı bahse konu standartların muhasebe uygulamalarında yaygın şekilde yer alması sağlanamamıştır. Ancak Kurulun 2005 yılında IASB’nin yayımladığı standartları bir kül olarak aynen

kabul etmiş ve uygulama yönünde ilke kararı almış ve bu doğrultuda Standartlar Türkçe'ye çevrilerek Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Muhasebe Standartlarının geliştirilmesinde, SPK ve BDDK'nın da kendi kurumlarının gözetim, denetim ve mevzuat oluşturma yetkisi altında bulunan şirketlere yönelik olarak muhasebe standartlarının belirlenmesinde ve geliştirilmesinde oluşturdukları muhasebe ve finansal raporlama standartlarının da önemli katkısı olmuştur. Farklı kurumların farklı tecrübelerinin bir araya getirilmesi, azami olarak uygulama birlikteliği sağlanması hususunda öncelikle 2005 yılında Maliye Bakanlığı'nın bünyesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Bu kurulun ise 17 adet yayımlanmış standardı bulunmaktadır.

Muhasebe Standartlarının oluşması öncelikle olarak Vergi Kanunları ve Türk Ticaret Kanunu ile ilintilidir. AB yasalarına uyum sürecinde Türk Ticaret Kanunu'nda köklü değişiklikler meydana getirilmiş, 6102 sayılı kanunun 88'inci maddesi ile de bahsedilen, kanunlarda yapılan değişiklikler sonucunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuş, bu Kuruma düzenleme yapma ve yaptırım uygulama yetkileri verilmiştir (Elitaş ve Karakoç, 2011: 2-6).

İKİNCİ BÖLÜM

ŞİRKET DENETİMİ VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun en önemli yeniliklerinden biri sermaye şirketlerindeki denetimin şeklini ve anlayışını değiştirmesidir. Yasa koyucu sermaye şirketlerinin denetimin şirket içindeki ortaklar, yetkisiz, denetim beceri ve yeterliliğine sahip olmayan ortaklardan veya dışarıdan atanan üçüncü kişilerden alarak, uluslararası denetim ve finansal raporlama standartlarına göre meslek mensubu olarak denetimi gerçekleştiren denetçilere vermektedir. Bu bölümde denetim kavramına, denetimin tarihsel sürecine, sermaye şirketleri nezdindeki denetimlerine, denetçi meslek mensuplarının bağlı olduğu kuruluşa ve sermaye şirketleri ile ilgili iç ve dış denetime yer verilecektir.

2.1. DENETİMİN TANIMI

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

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

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

Bağımsız denetimin geçirdiği süreci, dönemleri itibariyle Tablo 1’de gösterildiği şekliyle özetlemek mümkündür.

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

DÖNEM	DENETİM YAKLAŞIMI	DENETİM AMACI	İLGİLİ TARAFLAR
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin tespiti	İşletme sahipleri
1900’lü yıllar	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin tespiti	Ortaklar ve kredi kuruluşları
1900-1930	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi/aynı zamanda örnekleme yoluyla denetim	Finansal raporların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet
1930-1960	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1960-1990	Örnekleme yoluyla denetim, istatistikî örneklemenin yaygınlaşması	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1990 sonrası	Risk odaklı denetim, Bilgi işlem sistemlerinin denetlenmesi	Finansal raporların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler

Kaynak : ASMMMO, Denetim Sınavı Ders Notları, Şubat 2015, S.6.

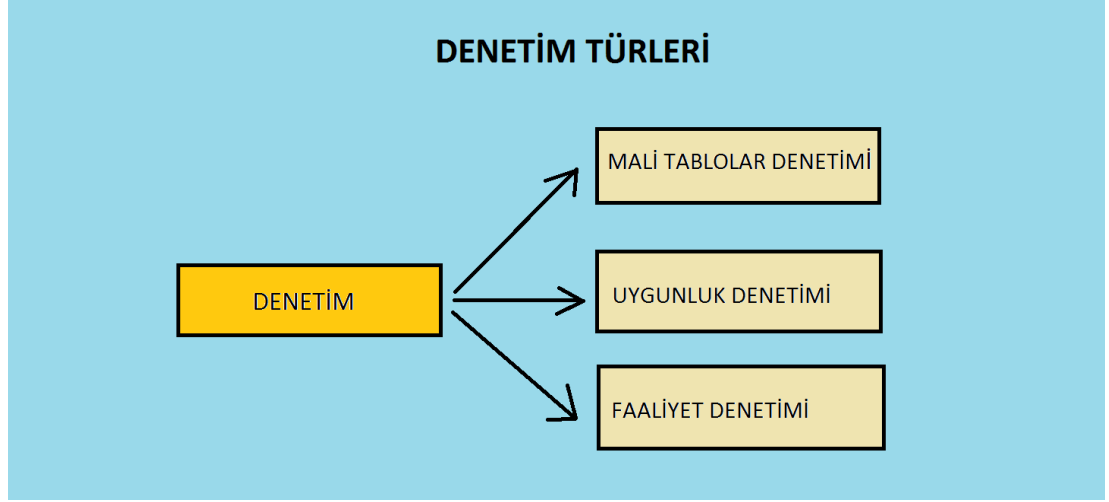
Tablo 1’de görüleceği üzere; denetim kavramı çok eskilere dayanmasına rağmen muhasebe anlamında denetimin gelişmesi Sanayi Devriminden sonra başlamıştır. 1900’lü yıllardan sonra işletmelerde ve işletme yapılarında meydana gelen değişiklikler sebebiyle müteşebbislerin işletmeleri ile ilgili hata ve hilelerin bulunması ihtiyacını doğurmuştur. Bu dönemdeki denetim anlayışı belgeler ile fiili durumun örtüşüp örtüşmediğinin araştırılması şeklinde olmaktadır. 1900-1930 yılları arasında ise işletmeyle ilgilenen tarafların çoğalması, hata ve hilelerin önlenmesine yönelik kurulan iç denetim mekanizmalarının oluşması gibi faktörlerle birlikte, işletmenin muhasebe işlemleri, hesap ve tabloları bir küll halinde denetimin konusunu oluşturmuştur. Denetim alanının genişlemesi de tüm hesap ve işlemlerin denetiminden ziyade örneklem yoluyla denetim yapılmasını gerekli kılmıştır. Bu dönemde bütün hata ve hilelerin bulunmasından ziyade genel olarak işletmenin tablolarının yorumlanması ile modern muhasebenin temelleri oluşturulmuştur.

1930’lu yıllardan sonra istatistiki örnekleme yöntemlerinin gelişmesi, işletmelerin bünyelerinde iç kontrol mekanizmalarının kurulması da günümüz denetim standartlarının oluşmasında katkısı bulunan unsurlardandır. Daha sonraları bilgisayarın icadı ile muhasebe sistemlerinin bilgisayar ortamında oluşturulması, istatistiki ve matematiksel yöntemlerde meydana gelen gelişmeler, analitik inceleme prosedürlerinin uygulanıyor olması da denetimin etkin, verimli ve sağlıklı yapılabilmesinin önünü açmıştır.

2.2. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetim türleri ile ilgili literatürde çok sayıda kavram bulunmaktadır. Ancak biz Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında yer verilen muhasebe denetimi kavramına değineceğiz. Kısaca yer vermek gerekirse muhasebe denetimi; işletme ilgililerine şirketle ilgili bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı hususunda aktarılan görüş şeklinde tanımlanabilir. Denetim türlerini, Şekil 1’de gösterildiği şekliyle özetlemek mümkündür.

Şekil 1: Denetim Türleri



Yukarıda yer verilen Şekil 1’den anlaşılacağı üzere; şirket muhasebe denetimi kapsamında 3 çeşit denetimden bahsetmek mümkündür. Bunlara kısaca değinmek gerekirse;

2.2.1. Mali Tablolar Denetimi

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

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

yapılmadığından ziyade vergi mevzuatına uygun olup olmadığı yönündeki denetim anlayışı halen sürdürülmektedir.

2.2.2. Uygunluk Denetimi

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

2.2.3. Faaliyet Denetimi

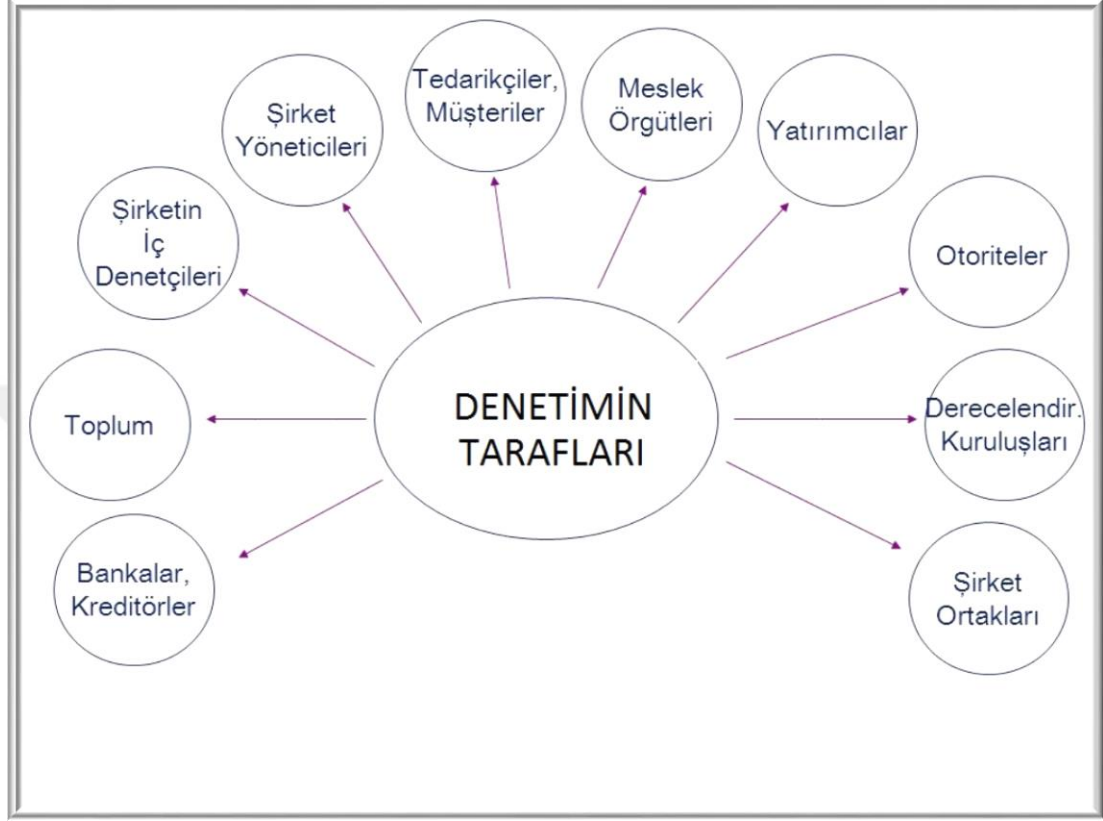
Faaliyet denetimi genel olarak şirket faaliyetlerinin şirket amaç ve vizyonu doğrultusunda gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetimidir. Bu denetim kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını anlamaya yönelik verimlilik analizlerini de içerir. Yapılan denetim ve değerlendirmelerin sonucunda şirket üst yönetimine varsa gerekli değişikliklerin yapılması hususunda önerilerde bulunma imkânı sunar. Faaliyet denetiminin konusunu üretim teknikleri, pazarlama politikaları, insan kaynakları yönetimi, bilgi işlem sistemlerinin, dikey ve yatay örgütlenme yapısının sağlıklı işleyip işlemediğinin incelenmesi gibi her işletme yapısı için farklı olabilecek denetim faaliyetleri oluşturabilmektedir. Bu denetim faaliyeti sürdürülürken, şirketin bir önceki yıllardaki faaliyet verilerinden, sektörel ortalamalardan, piyasada yer alan en iyi belli sayıda şirketin ortalamalarından sağlanan veriler gibi şirketin karşılaştırma yapabileceği birçok bilgidен yararlanılabilir (Bozkurt, 2000: 27-29).

2.3. DENETİMİN TARAFLARI

Bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilecek olan denetim neticesinde hazırlanacak denetim raporunda yer verilecek bilgilerden doğrudan ve dolaylı olarak birçok kesim

istifade edecektir. Denetimin tarafları olarak da tanımladığımız bu kesimleri Şekil 2’de görmemiz mümkündür.

Şekil 2: Denetimin Tarafları¹⁶



Yukarıda yer verilen Şekil 2’den anlaşılacağı üzere; denetimin tarafları olarak; hissedarlar, şirket yönetim kademesindeki personel ve diğer personel, şirket alacaklıları, şirkete kaynak sağlayan finansman şirketleri veya finansörler, şirketle menfaat ilişkisi olan kişiler, şirkete ortak olmayı düşünenler ile şirketin sosyal sorumluluk ilkesi gereği tüm kamu ve devleti sayabiliriz. Yukarıdaki şekilde yer alan denetimin taraflarından her birinin yapılan denetim ve denetim sonucu ulaşılan raporlardan yararlanma ve bu taraflar nezdindeki önemlilik düzeyleri farklılık arz etmektedir.

¹⁶ Denetimin tarafları geniş şekilde yorumlanmış olup, şirket içi ve dışı önemli taraflara yer verilmiştir. Sayılan denetimin tarafları şekilde sayılanlarla sınırlı değildir.

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

2.4. DENETİMİN STANDARTLARI

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

Denetimin standartlarını üç ana bölümde saymak mümkündür.

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

Genel kabul görmüş denetim standartlarını ve bu standartlara ait içerikleri Şekil 3’de özet halinde görmek mümkündür.

Şekil 3: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Şekil 3’de özet halde yer verilen genel kabul görmüş denetim standartlarına ait detaylı bilgiler aşağıda sunulmuştur.

2.4.1. Genel Standartlar

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

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

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

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

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

- Bağımsızlık Standardı

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

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

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

- Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Bu standart ancak meslek standartlarına uymakla sağlanabilir. Aynı zamanda denetçi denetim sürecini, planlamak, program yapmak, yeterli ve uygun kanıt toplamak, mali tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşmakla da mükelleftir. Denetçi bir yandan mesleğin gereklerini yerine getirirken bir yandan da yapılan işin gereğine göre yoğunlaşan risk alanlarını titizlikle tetkik etmesi gerekmektedir.

2.4.2. Çalışma Alanı Standartları

- Planlama ve Gözetim Standardı

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

- İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

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

Denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirlemek ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile finansal tabloların hata riskinin azaltılması sayesinde, denetimin daha dar bir ortamda gerçekleştirilmesi ile süre ve maliyet avantajının sağlanmasının yanında, daha az personel ve veri ile denetim

sürecinin tamamlanması sağlanabilmektedir. İyi bir iç denetim sisteminin var olmaması durumunda ise; denetim riskini artırıcı dolayısıyla da süre ve maliyetleri artırıcı etki yapacaktır (Ertugay, 2016).

- Kanıt Toplama Standardı

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

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

2.4.3. Raporlama Standartları

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

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.

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

- Tutarlılık Standardı

Bilindiği üzere işletme finansal tabloları, önceki yıllar veya ta geçmiş birkaç yıl ile cari yılın karşılaştırması şeklinde verilir. Şirket ilke ve politikaları aynı olduğu sürece bahse konu tablolar arasında sağlıklı bir kıyaslama yapmak mümkündür. Şirket ilke ve politikalarında değişiklik zühur etmiş ise, karşılaştırmalarda farklılıklara neden olan hususlara denetim raporunda yer verilir. Söz konusu farklılıkların nedenleri ve finansal tablolar üzerindeki etkilerine de raporda ayrıca yer verilir.

- Tam açıklama Standardı

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

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

- Görüş Bildirme Standardı

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

2.5. DENETÇİ GÖRÜŞLERİ

Bağımsız denetçi, denetim çalışmaları veya süreci sonunda denetim raporu hazırlar. Bunlara sırayla değinecek olursak;

2.5.1. Olumlu Görüş Yazısı

Şirket finansal tablolarının ve raporlarının mevzuata ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'na (TMDS) uygunluğunun doğrulanmasıdır. Denetçinin olumlu görüş belirtebilmesi için finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun delil elde etmiş olması gerekmektedir. İşletmenin sürekliliğini etkileyebilecek ciddi bulgular ve risk oluşturan hususlara karşın olumlu görüş verilebilir. Ancak denetçinin bu durumu finansal tabloların dipnotlarında açıklaması gerekir. Bağımsız denetçi; uygulanan muhasebe politikalarının finansal raporlama standartlarına uygunluğunu, mevcut koşullar göz önünde bulundurularak şirket yönetimince yapılan muhasebe tahminlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını, finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması, hazırlanan tabloların ilgililerin önemli işlem ve olayların etkilerini anlayabilmelerine imkân sağlaması gerekmektedir.

Bağımsız denetçi şirket yönetiminden ek açıklama veya yapılan açıklamaların genişletilmesini talep edebilir. Bu isteğin karşılanması zorunludur. Bağımsız denetçinin bu isteğine kayıtsız kalınması halinde denetçinin ilgili boşluğu doldurma yetki ve sorumluluğu yoktur. Bu durumda denetçi olumlu görüş yazısı dışındaki görüş türlerini değerlendirebilecektir.

2.5.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Yazısı

Sınırlı olumlu görüş; denetçinin olumlu görüş veremeyeceği ancak şirket yönetimi ile yaşanan bir anlaşmazlığın veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi veya görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek düzeyde önemli ve yaygın olmaması halinde verilebilecek görüş türüdür.

Buna örnek olarak şirket yönetiminin denetime olan tutumundan kaynaklı fiili stok sayımı yaptırmaması veya bir denetim tekniğinin denetçi tarafından uygulanmasının engellenmesi gösterilebilir.

Bu görüş türünde genel kurulun bu finansal tablolar üzerinden karar vermesini sınırlandıran bir durum oluşmamaktadır. Yöneticilerin düzeltebileceği hataların varlığı halinde, bu hatalar denetim görüşünde yer verilerek sınırlı olumlu görüş verilebilir.

2.5.3. Olumsuz Görüş Yazısı

Şirket finansal tablolarının ve raporlarının mevzuata ve TMDS'ye uygun bulunmadığının doğrulanmasıdır. Finansal tablolarla ilgili belirsizlikler ve eksiklikler, makul ve tatmin edici kanıtlar ortaya konulamaması hallerinde artık olumlu görüş verilemeyecektir.

yTTK'nın ilk yayımlandığı haliyle; yönetim kurulu olumsuz görüş yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 4 iş günü içinde genel kurulu toplamak zorunda olmakla beraber kendileri de bu genel kurul toplantı tarihi itibarıyla istifa etmiş sayılmaktaydı. Dolayısıyla yeni bir yönetim kurulunun oluşturulması gerekecekti. Yine 6335 sayılı kanun ile bu maddeler değiştirilerek, olumsuz görüş yazısı verilmesi halinde yine yönetim kurulu 4 işgünü içinde genel kurulu toplantıya çağırarak, genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçebilecektir. Söz konusu yönetim kurulu seçimlerinde önceki dönem görev yapan yönetim kurulu üyelerinin de seçilmesine cevaz verilerek, şirket yönetimlerinin tümünden değişmesi şeklindeki ağır bir yaptırım etkisiz hale getirilmiş olmaktadır. Diğer yandan olumsuz görüş verilmesi sonucunda yönetim kurulu üyeliği düşeceği riski ile karşılaşmayacaklarını bilen şirket yöneticileri, kanun ve standartlara uyum sağlamadaki hassasiyetlerini azalacaklardır.

yTTK'nın ilk halinde olumsuz görüş verilmesi ile genel kurul söz konusu finansal tablolara dayanarak kâr ve zararlar ilgili herhangi bir karar alamayacakları şeklindeki hükmü yapılan değişiklikle yumuşatılmıştır.

2.5.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetlenen şirketin denetim faaliyetini engellemesi veya denetçinin yeterli ve uygun kanıt toplamasının engellenmesi, dolayısıyla da denetçinin bu kısıtlamalar altında görüş bildiremeyeceğinin anlatıldığı kaçınma yazısıdır.

Denetçi finansal tablolar üzerinde önemli sayılabilecek belirsizlikleri dipnotlarda açıklar ve ilgililerine bildirir. Ancak bu belirsizlikler diğer üç görüşü vermeyi engelleyici seviyede ise bu hususta görüş bildirmekten kaçınma yazısı yazabilir (Topçuoğlu, 2012: 150-156).

2.6. TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN DENETİMİ

Bu kısımda sermaye şirketlerinde iç denetim, dış denetim ve kamu tarafından gerçekleştirilen denetimlerden bahsedilecektir. Söz konusu denetimlerin kimler tarafından yapıldığı, bağımlı veya bağımsız şekilde yapıldıkları, denetim sonuçlarının şirket ve şirket tarafları üzerindeki etkileri gibi birçok ayırt edici özelliklere yer verilecektir.

2.6.1. Şirketlerde İç Denetim

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

Türkiye’de ise iç denetim algı ve tanımlaması biraz farklılık arz etmektedir. İç denetim daha çok şirket amaç, vizyon ve prensiplerine uygun şekilde işletme birimlerinin çalışıp çalışmadıkları, oluşturulan finansal tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadıkları,

işletmenin risk değerlendirmesi ve performansının ölçülmesi hususlarında şirket yönetim kuruluna bağlı ve bağımlı¹⁷ olarak faaliyet gösteren ve ulaştığı sonuçları belli standartlar dahilinde raporlayarak şirket yönetimine sunmak yoluyla sağlıklı karar verilmesine yardımcı olan birim olarak algılanmaktadır.

Etkin bir iç denetim sistemi işletmedeki hata ve hilelerin hızlı bir şekilde tespitine imkân sağlar. Bu da doğal olarak iç denetim sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını tetkik edecek bir mekanizmanın olmasına bağlıdır. 1970’li yıllara kadar bağımsız denetçinin iç denetim sistemini tanımada ve değerlendirmesinde bir sorumluluğu olmazken, bu sorumluluğun tanımlanmasında 1972 yıllarında başlanan çalışmalar 1988 yılında nihayete ermiştir. Bu çalışmada; ilk olarak bağımsız denetçi, şirketin iç denetim sistemini anlamaya çalışmalı, bu amaçla uygulayacağı testlerin zamanını, kapsamını ve yapısını belirlemeli, ikinci olarak denetim planlamada kullanılmak üzere iç denetim sistemini kavramalı, son olarak ise iç denetim odaklı denetim anlayışından ziyade iç denetim sistemini denetim sürecini kolaylaştırıcı önemli bir unsur olarak görmek, hususlarında yoğunlaşması gerektiğinden bahsedilmektedir. (Carmichael ve Willingham, 1989: 149).

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

¹⁷ İç denetimin bağımsız şekilde icra edilebileceği doktrinde tartışmalı bir husustur.

2.6.2. Şirketlerde Dış Denetim

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

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

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

2.6.3. Şirketlerde Kamu Denetimi

6102 sayılı YTTK’nın ticaret şirketleri ile ilgili ikinci kitabı 521 maddeden meydana gelmektedir. Bu kitabın 210 maddesi ilk defa düzenlenmiştir. İlk defa düzenlenen bu maddelerin şirket türlerine göre dağılımı ise; kollektif şirket ile ilgili olarak 4, limited şirket ile ilgili olarak 30 ve son olarak anonim şirketle ilgili olarak 100 madde

şeklindedir. Bahsedilen ilk defa düzenlemeye konu kanun maddeleri haricindekiler ise eski 6762 sayılı kanunda yer aldığı şekliyle veya bahsedilen maddelerin yalın dilleriyle ve/veya özgün şekliyle kanunda yer verilmiştir. Şirket topluluğu, yTTK ile ilk defa ayrıntılı şekilde düzenlenerek yasal zemine oluşturulmuştur. Bunlarla birlikte Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın ticaret şirketleri üzerindeki düzenleyici ve denetleyici yetkisi de yasada ayrı bir bölümde derç edilmiştir (Ercan, 2012: 15-16).

2.6.3.1. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Denetimi

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

- Kuruluş Safhasında Denetim

Bilindiği üzere anonim şirketler dışındaki ticaret şirketlerinin kuruluşu izne tabi değildir. yTTK'da anonim şirketlerin de bu normatif sistem içerisinde yer aldığından bahsetmek mümkündür ancak kanun özel önemi sebebiyle bazı niteliklere sahip olan anonim ortaklıklar için kuruluş esnasında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan (GTB) izin alınmasını öngörülmüştür. Aynı zamanda bu şirketlerin ana sözleşme değişiklikleri de Bakanlık iznine tabi tutulmuştur. Gerek kuruluş gerekse ana sözleşme değişikliğinde Bakanlığın denetim yetkisi kanunun emredici hükümleri ile sınırlandırılmıştır.

- Kuruluş Sürecindeki Kanuna Aykırılığın Denetimi

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

kavramından ise TTK, Medeni Kanun, Borçlar Kanunu veya diğer kanunlarda yer verilen emredici hükümlerin anlaşılması gerekmektedir.

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

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

- Ticaret Şirketlerinin İşlem ve Faaliyetlerinin Denetimi

GTB ticaret şirketlerinin her türlü iş ve işlemlerini Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik kapsamında denetleyebilir. Yönetmeliğe göre Bakanlık re'sen veya ortakların, pay sahiplerinin, yönetim kademesinde olanların şikâyet ve ihbarı üzerine şirketin tüm iş ve işlemlerini denetleyebilir. Sigortacılık, bankacılık, finansal kiralama şirketleri gibi diğer kamu kuruluşları tarafından mevzuatı oluşturulan ve denetlenen şirketlerin denetimini aynı zamanda GTB de yapabilmektedir. Bu anlamda GTB'nin denetim yetkisi genişletilmiştir. Bakanlık denetimine konu olacak ticaret şirketlerinin işlemlerini şu şekilde sayabiliriz: Kuruluş işlemleri, ticaret siciline tescil ve ilan işlemleri, ticaret unvanına ve işletme adına ilişkin işlemler, ticari defterlere ilişkin işlemler, birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemleri, şirket topluluğuna, bağlı şirket ve hâkim şirkete ilişkin işlemler, genel kurulun çağrılmasına, toplanmasına, karar almasına görevlerine ve yetkilerine ilişkin işlemler, yönetim organının oluşumuna, toplanmasına, karar

almasına, sorumluluğuna, görev ve yetkilerine yönelik işlemler, denetçinin seçimine ilişkin işlemler, şirket sözleşmesinin değişmesine yönelik işlemler, pay ve sermaye koyma borcuna ilişkin işlemler, menkul kıymet işlemleri, sermayenin artırılması, azaltılması ve tamamlanması işlemleri, finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler, kâr, kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler, elektronik ve bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin işlemler, sona erme ve tasfiyeye yönelik işlemler, kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici uygulamalara yönelik işlemlerdir.

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

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

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

Yapılan denetimler esnasında ticari sır olmalarına bakılmaksızın Müfettişlere her türlü bilgi ve belge de verilmek zorundadır. Müfettiş ayrıca çapraz denetim de denilen dışarıdan teyit yöntemlerini kullanmak suretiyle de incelemesini sürdürebilir. Bu hususta da yine bilgi ve belge örneklerinin verilmesi zorunludur. Bu husus 6102 sayılı kanunun 210'uncu maddesine istinaden çıkarılan Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve

Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin 11'inci maddesinde kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamuya yararlı dernekler, noterler, bankalar, sigorta şirketleri ile diğer gerçek ve tüzel kişilerin, denetimin gereği olarak, denetim elemanı tarafından istenilen bilgileri, belgeleri, kayıtları ve raporları gerek elektronik ortamda gerekse de yazılı olarak vermekle ve gerekli yardımı sağlamakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Aynı kanun suçlar ve cezalarla ilgili 562/4'üncü maddesinde de; Bu Kanun hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, 210'uncu maddenin birinci fıkrasına göre denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bahse konu hükümden de anlaşılacağı üzere; karşıt inceleme yapılırken muhatap firmanın istenen belgelerle ilgili olarak konunun, tarafların ve amacın ilgisiz olduğu yönündeki savı ceza maddelerinin işletilmesine engel olmayacaktır.

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

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

yTTK'nın 397'inci maddesine 6455 sayılı kanun ile ekleme yapılmak suretiyle; aynı maddenin 4'üncü fıkrası kapsamında olan ve Bakanlar kurulu kararı ile kıstasları

belirlenen anonim şirketlerin dışında yer alan anonim şirketler ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında kanuna tabi olan kuruluşlar ile bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının GTB'nin hazırlayacağı ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmeliğe göre denetimini yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve denetim raporunun genel kurula sunulmasına ilişkin hususların belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Maddenin 6'ncı fıkrasıyla da, 4'üncü fıkradaki bağımsız denetime tabi olan şirketlere benzer şekilde; denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde sayılacağı belirtilmiştir. Bunlarla birlikte kanunun limited şirketlerle ilgili düzenlemelerin olduğu 635'inci maddesinde; Kanunun 397'nci maddesinin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan, anonim şirketin denetçiye denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanacağı hükmü ile limited şirketler 397'inci maddenin 5 ve 6'ncı fıkraları hükümlerinden ayrı tutulmuştur. Bir başka deyişle GTB tarafından hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafında çıkarılacak yönetmelik hükümleri limited şirketleri kapsamamaktadır.

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

6455 sayılı kanun 28.03.2013 tarihinde kabul edilmiştir. Kanunda geçiş için ayrı bir yürürlük hükmü düzenlenmemiştir. Dolayısıyla da kanunda yer verilen hükümler çerçevesinde kapsam dâhilindeki anonim şirketlerin, kooperatiflerin ve üst birliklerin 2013 yılı raporlarının bu kanun hükmünce denetime tabi olması gerekmektedir. Ancak 2016 yılı Aralık ayı itibariyle kanun kapsamında hazırlanması öngörülen yönetmelik yürürlüğe girememiştir. Dolayısıyla da kanunun uygulanması gecikmektedir¹⁸.

¹⁸ Yönetmeliğin yayımlanmaması ve bu konu hakkındaki düşüncelere tezimizin ilerleyen kısımlarında yer verilecektir.

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

Bağımsız denetimin tek çatı altında ve tüm sermaye şirketlerini kapsayacak şekilde bir mevzuat dâhilinde gerçekleştirilmesini amaçlayan 6102 sayılı TTK’nın ilk halinden kapsamlı değişikliklerle vazgeçilmesi/ertelenmesi hususunda belki de en önemli eleştirilerden birini kanunun oluşturmasında (ilk yayımlanan halinin) öncü rol üstlenmiş olan Ünal Tekinalp yapmıştır. Tekinalp mevcut (değişikliklere uğramış hali) Kanun içerisinde KGK ve Gümrük Ticaret Bakanlığı’nın gözetimi altında ikili denetim sistemi oluşturulduğu¹⁹, 397’inci maddenin 4’üncü ve 5’inci fıkralarında ayrı ayrı düzenlenen denetimin doğası gereği aynı yapı ve işleve sahip olduğu, KGK tarafından 2016 yılı Kasım ayı itibarıyla 121.053 adet anonim şirketten yaklaşık 7.000 adetinin denetlenip²⁰ diğer kahir ekseriyetinin denetim dışı bırakılmasının radikal bir karar olduğu yönünde eleştiriler getirmiştir. Ayrıca Tekinalp, Türkiye’nin G-20 ülkeleri arasında yer almasına rağmen sermaye şirketlerinin yapılarının oluşturulmasında çok önemli bir yere sahip olan bağımsız denetçiliğin bu kuruluşların gerek kurumsal yapısı ve sermaye çekmesi açısından, gerekse kredibilite ve pay sahiplerinin güvencede olmaları açısından küreselleşen dünya düzeninde olmazsa olmaz bir unsur haline geldiğinden bahsetmekle mevcut halde kanunun ne şekilde daraltıldığını gözler önüne sermektedir. Kanunla sermaye şirketlerinin tamamının bağımsız denetime tabi olmaması ve bir geçiş aşaması öngörülmesinin nedeni olarak gösterilen argümanlardan biri yeterli meslek mensubu sayısının olmaması olarak

¹⁹ Bu eleştiriye bir sermaye şirketi olan limited şirketlerin kapsam dışında tutulması hususunu da eklemek yanlış olmayacaktır.

²⁰ 2013 yılında bağımsız denetime tabi şirket sayısı yaklaşık 2.500 idi.

gösterilmektedir. Ancak 2016 yılı Aralık ayı itibariyle Türkiye’de 89.999 adet SMMM ve 4723 adet de YMM vardır. Bu sayılar yeterli kalifiye personel olmadığı yönündeki argümanı temelsiz kılmaktadır.²¹ Basel standartları ile kredilendirme şartlarının belirlendiği küreselleşmiş dünyada finansal tabloları denetlenmeyen bir sermaye şirketine kredi verilmesi ihtimali son derece düşüktür. Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları yerine yalnızca vergi toplamak gayesi ile oluşturulan ve bu uluslararası standartlar yerine vergi mevzuatı doğrultusunda oluşturulan finansal tablolarla kuruluşların sağlıklı bir işleyişe sahip olmalarını beklemek sürdürülebilir bir yaklaşım değildir (Özkorkut, 2013: 299-303).

Kanunun 397’inci maddesinin 5’inci fıkrasında yer verilen yönetmeliğin hali hazırda yürürlüğe girmemesinden oluşan denetim boşluğu hakkında bilgi verilecek olunursa; anonim şirketlerde şirket genel kurulunun devredemeyeceği yetkileri arasında “denetçi seçimi” yer almaktadır. Bir görüşe göre; Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi tutulanlar haricindeki anonim şirketlerde şirket genel kurulunca KGK tarafından görevlendirilen bağımsız denetçilerin bu şirketlerde denetim faaliyetini yürütemeyeceği şeklindedir. Bu görüşe sahip olanların dayandığı temel nokta Kanunda aynı maddede düzenlenmiş olsa da ayrı fıkra ile Bakanlar Kurulu ile KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilerden ayrı olarak bu kuruluşların (kapsam dışı anonim şirketler) denetiminin ele alındığı, 660 sayılı KHK ile düzenlenmek yerine bunların GTB’nin hazırlayacağı ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenmesinde ayırt edici bir husus olarak ele alınması gerektiği kanaatinde idirler. İkinci görüşü savunanlar ise KGK tarafından görevlendirilen bağımsız denetçilerin 397/5 kapsamındaki anonim şirketlerin de denetimini yapabileceğini düşünmektedirler. Bu görüşe sahip olanlar, ortakların şirket hakkında bilgi edinme ve inceleme haklarının kesintisiz şekilde var olması gerektiğini, 397/5’in denetim faaliyetlerini engelleyici şekilde dar yorumlanmaması gerektiği, çıkarılması öngörülen yönetmeliğin yürürlük kazanması beklenmeksizin şirket denetimlerinin yaptırılabilmesi ve dolayısıyla da KGK tarafında yetkilendirilen bağımsız denetçiler eliyle bu denetimin yaptırılabilmesini savunmuşlardır. Elbette bu tartışmalara nihai noktayı koyacak olan durum bahse konu yönetmeliğin yayımlanmasıdır. Şirket genel

²¹TURMOB <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/UyeIstatistikleri/Istatistik.aspx?param=vXvxwCI6ot9pPcXFubSCwbt6HC4VRmWbBt1c3GqpPMPPVd/CG1XAs8KhjwnilX244LGhtByPAxXvPkK7F7gbbg==> (E.t.:25.12.2016).

kurulunca denetçi atanabiliyor olursa da, kanunun lafzi, ruhu ve çıkış amacı göz önünde bulundurulduğunda bu denetçinin bağımsız denetçilerin yetkilendirilme şartlarına haiz olmalarını beklemek yanlış olmayacaktır. Bu şartlara haiz olmayan birinin seçilmesi genel kurul kararlarının hukuken tartışmalı duruma getirebilecektir. 397/5 kapsamındaki anonim şirketlerin genel kurullarında bağımsız denetçi seçilmesi hususu tartışmalı olsa da; kurumsal bir yönetim anlayışının benimsenmesi ve ortakların sağlıklı şekilde şirket hakkında bilgi sahibi olabilmesi amacıyla şirket yönetim kurulu kararı ile şirket finansal tablolarının belli bir yeterlilik düzeyinin üzerinde oldukları karine olarak kabul edilen SMMM ve/veya YMM'lerce denetletirilmesi sonucunda oluşturulacak raporlarla genel kurulun ve ortakların bilgilendirilmesinin mevcut aşamada uygun olacağı düşünülmektedir. Bu konuda genel kurulun denetçi ataması değil de yönetim kurulunun finansal tabloların işin uzmanı meslek mensuplarının tetkikinden geçirdikten sonra genel kurulun bilgisine sunulması hususunda tavsiye kararı almasının daha uygun olacağı değerlendirilmektedir. Bu sayede denetçinin ticaret siciline tescili zorunluluğu gerekmeyeceği gibi, genel kurulun bu kararı iptali de mevzu bahis olmayacaktır (Arslan, 2016: 135-139).

Tezimizin çeşitli kısımlarında GTB'nin denetimleriyle ilgili hususlara ayrıca değinilmiştir (defter tutma, internet sayfası ihdas etme yükümlülüğü gibi). Mükerrer olmaması nedeniyle bu kısımda ayrıca yer verilmemiştir.

2.6.3.2. Üst Kurulların Denetimi

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

aynıyatı saymalarına ve inceleme yapmalarına müsaade edilmesi gibi birçok yetkiler verilmiştir.

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

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun denetiminden bahsedilecek olunursa; 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile ihdas edilen bu kuruma, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, gerekli güveni tesis etmek, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetçilerin yetiştirilme ve yetki almaları sürecini yönetmek, bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler hakkında tedbirleri almak ve gerektiğinde müeyyideler uygulamak ayrıca meslekle ilgili olarak etik ilkeleri belirlemek yetkileri verilmiştir.

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

Kurumun yaptığı inceleme sonucunda gerekli tedbirlerin alınması yönünde bağımsız denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere verilecek talimatlara uyma zorunlulukları

vardır. Kurumca verilen talimatlara uymamaktan ve yasayla belirtilen aykırı durumlara muhalefetten bu kişilere uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali gibi müeyyideler uygulanabilecektir (Topçuoğlu, 2012: 46-59).

2.7. ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM

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

2.7.1. Şirketlerde Bağımsız Denetimin Gelişimi

Bağımsız denetim standartlarının oluşturulması ile ilgili ilk girişim Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında yayımlanmış olan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak kabul edilmektedir. Bu standartlar daha sonra birçok ülke tarafından benimsenmiş ve kendi ülkelerindeki işletmelerde kullanılmak üzere yasal altyapıya kavuşturulmuştur(Arens ve Loebbecke, 2000: 29). Daha sonra bu standartlar geliştirilmiş 1970 ve 1980’li yıllardaki önemli katkılarla bağımsız denetimin altyapısı oluşmuştur. 2000’li yıllarda Amerika’da yaşanan skandalların ardından SOX yasası ile önemli değişikliklere uğramış ve kurumsal temelleri güçlendirilmiştir.

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

2.7.2. Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü

Bağımsız denetim ihtiyacıyla da paralel olarak özellikle de pay sahiplerinin şirket yönetiminden yeterli, doğru ve zamanında bilgi almalarının sağlanması, aynı zamanda

denetimin etkinliğinin arttırılabilmesi amacıyla ortakların temsilcisi durumunda olan denetim komitesinin oluşmasını elzem kılmaktadır.

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

SPK tebliğine göre denetim komitesi; ortaklık muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin ölçülmesi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmesi ile bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim faaliyetleri esnasında yapılan çalışmaların gözetiminden sorumlu komite olarak tanımlanmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) bu yüzyılın başlarında yaşanan denetim skandallarının ardından²² yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanunu (SOX)'nun temel amaçlarından biri, pay sahipleri ve yatırımcılara doğru, zamanında, anlaşılabilir ve yorumlanabilir finansal bilgi temin edilmesi yoluyla bu kişilerin doğru kararlar verebilmelerinin sağlanması ayrıca kuruluş bünyesinde daha çok yönetime bağı çalışan iç kontrol sisteminin yönetimden bağımsız şekilde hareket etmesi ve hazırlanan bilgilerin denetim komitesine de sunulması ile sistemin gözetim altında tutulmasıdır.

Yaşanan skandallar ve açığa çıkan başarısızlıklar, şirket taraflarına düzenli olarak güvenilir finansal bilgiler sağlamayı amaçlayan kurumsal yönetim sistemindeki zaafları ortaya çıkarmıştır. SOX yasası ile birlikte denetçi, denetim kurulu ve şirket

²² Enron enerji şirketi ile fark edilerek daha sonra birçok şirketin benzer usulsüzlüklere sahip olduğunu anlaşıması (Global Crossing, Qwest and World-Com gibi).

alışanlarının yanında finansal tablo hazırlamakla görevlendirilmiş diğer ilgili kişilerin de konuyla ilgili görev ve sorumlulukları yeniden tanımlanmıştır (Stephen vd, 2007: 82).

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

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

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

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

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

- Görev yaptığı Şirket hakkında yeterince bilgi sahibi olması,

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

2.7.3. İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı

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

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

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

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

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

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

2.7.4. Kurumsal Yapı İle Bağımsız Denetçilik İlişkisi

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

Çalışmada ayrıca 2014 yılı için 93 bağımsız denetim şirketinden 4 büyük olan [Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. (KPMG), Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.'nin (Ernst & Young), Başaran Nas Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. (PricewaterhouseCoopers) ve DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.'nin (Deloitte Touche Tohmatsu)] bağımsız denetim şirketinin Ulusal Pazar ve Kurumsal Yönetim Endeksine dahil olan şirketlerde olan Pazar paylarının Gözaltı pazarlarına kıyasen daha fazla olduğu belirtilerek (Akdoğan vd. 2016: 18-21) bağımsız denetim piyasasında oligopol bir yapının oluşmasına yönelik eğilimin bulunduğu, var olan veya

kurulması muhtemel diğer bağımsız denetim şirketlerinin Kurumsal Yönetim Endeksinde ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler haricinde, nispeten küçük olan firmalarla sınırlandırıldığı bir ortamın oluştuğu tespitlerine yer verilmiştir.

2.7.5. YTTK Kapsamında Bağımsız Denetim

eTTK'da şirketlerin kendi ortakları arasından atadıkları veya şirket yönetimi ile yakın ilişki içerisinde bulunan kişilere yaptırılan denetim faaliyetinin (denetim kurulunun faaliyeti) şirket ortaklarına, devlete, finans kuruluşlarına ve diğer menfaat çevrelerine güven vermediği bilinen bir gerçektir. yTTK'da yer verilen "dürüst resim ilkesi" çerçevesinde geliştirilen bağımsız denetimin, hazırlanan finansal tabloların denetim standartları çerçevesinde yapılmasıyla, başta pay sahipleri olmak üzere şirket ilgililerinin açık, anlaşılabilir ve yorumlanabilir denetim sonuçlarına ulaşabilmelerine olanak sağlanmaktadır. Küreselleşmenin sonucu olarak ortaya çıkan yabancı sermayeli şirketlerin sayısının artması, yabancılara yönelik olarak hisse senedi ve diğer türev yatırım araçlarının kullanırılıyor olması, bu şekilde yatırım yapma fikri olan kişilerin yatırım kararlarını sağlıklı ve güvenilir şekilde verebilmeleri açısından yTTK'da yer verilen bağımsız denetimin ve bunun oluşmasında yer alan kurum ve kuruluşların hayati önemi vardır. Bu oluşumun firmalarımızın uluslararası rekabet edebilirlik seviyesini de arttıracığı öngörülmektedir. yTTK'nın ilk yayımlanan halinde tüm sermaye şirketlerinde (anonim, limited, eshamlı komandit şirketler) bağımsız denetimi zorunlu kılmakta iken; daha sonraki değişikliklerle bağımsız denetim zorunluluğu belli faaliyetleri yürüten ve belli ölçekleri aşan sermaye şirketleri ile sınırlanmıştır. Almanya Ticaret Kanunu'nda da bizdeki yTTK değişikliğine benzer bir sürece gidilmiş, bu süreçte Almanya'da kurulu küçük ölçekli şirketler bağımsız denetimin dışında bırakılmıştır. Türkiye'deki şirket türlerine ve sayılarına baktığımızda, 2016 yılı Kasım ayı rakamları ile²³; 121.053 adet anonim ve 781.785 adet limited şirket bulunmaktadır²⁴. Türkiye nüfusu ile kıyaslandığında sayının bu denli fazla olmasının başlıca iki nedeni vardır²⁵. Birincisi, vergisel açıdan sermaye

²³ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2016 Yılı Kasım Ayı Veri Bülteni. S.9. <http://risk.gtb.gov.tr/istatistikler/veri-bultenleri/2016> (E.t.: 24.12.2016)

²⁴ Şirket sayılarının fazla olmasında; halen tasfiyede olan, pasif durumda olan, kamu alacaklarından dolayı kaydı terkin edilmeyen, Mahkemede görülmekte olan davalar nedeniyle kapatılması geciken şirketler ve benzeri birçok nedenden kaynaklanabilmektedir.

²⁵ Sermaye şirketleri bilanço usulü ile defter tutuklarından dolayı şirketle ilgili (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hariç) birçok harcamayı gider kaydedebilmekte ve bunları vergi matrahından

şirketlerinin şahıs şirketlerinden avantajlı olması (Gelir Vergisi en üst dilim %35 iken, Kurumlar Vergisi %20 dir.) ikincisi sermaye şirketlerinde ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı iken (kamu alacaklarından kaynaklı sorumluluk alanları hariç olmak üzere) şahıs şirketlerinde ikinci derece sorumluluk olmakla birlikte şirket sahibinin veya ortağının mal varlığı ile sorumluluğuna da gidilebilmesidir. Bu husus kişilerin iş yaşamları dışındaki hayatlarına da sirayet edebileceğinden dolayı şartları sağlayanlar sermaye şirketi kurmayı tercih etmektedir. 6102 sayılı yTTK ile tüm sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin zorunlu kılınması belki de yapısal olarak sermaye şirketi olamayacak veya sermaye şirketlerinin sahip olduğu birçok vasfı taşımayan şirketin şahıs şirketine dönme eğilimine girmesine neden olabileceken, 6335 sayılı yasa ile değişikliğe uğrayan yTTK ile bahsedilen şekildeki bir dönüşüm fırsatı kaçırılmış veya çok sonralara ertelenmiş olmaktadır (Özkorkut, 2013: 32-36).

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

6102 sayılı yTTK ile denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde olacağı şeklinde amir hükmü yer almaktadır. Kanunun madde metninden de açıkça görüleceği üzere; çok keskin bir ifade kullanılarak bağımsız denetimin önemi ortaya konmakta idi. Ancak

düşebilmektedirler. Bunun haricinde sermaye şirketlerinden anonim şirketlerin 50 bin ve limited şirketlerin ise 10 bin Türk Lirası ile kurulabilmesi de sermaye şirketlerinin sayısının nispeten fazla olmasının nedenleri arasında sayılabilir.

çıkarılan kanunda şirketlerin türleri, ölçekleri ve faaliyet konuları dikkate alınmaksızın tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı sonucunu doğurmakta idi. 2016 yılı Kasım ayı verilerine göre 120 binin üzerinde anonim şirket ve 781 binin üzerinde limited şirket olduğu düşünüldüğünde bu kadar kapsamlı bir değişikliğe bu denli fazla firmanın intibak etmesinin zorlu düşünülerek 6335 sayılı yasa ile yTTK da değişikliğe gidilmiş olup (madde 397), madde metni; denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmünde olacağı şeklinde değiştirilmiştir (Özkorkut, 2013: 36-40).

2.8. BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ DİĞER MEVZUAT

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

2.8.1. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Yer Verilen Hükümler

2 Kasım 2011 tarihli 28103 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname'nin 1'inci maddesinde söz konusu kurumun kuruluş amaçları ve kapsamı kısmında; Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 2'nci maddesinde bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu

hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu bağımsız denetim faaliyeti tüzel kişilik çatısı altında da yapılabildiğinden ilgili kısımda Bağımsız Denetim Kurumu'ndan bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerinin kastedildiğine yer verilmektedir. Kurum içerisinde yer alan ve bağımsız şekilde karar vermesi iş bu KHK ile güvence altına alınan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun görev ve yetkileri; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak şeklinde yer verilmekle Kurula bağımsız denetim ve bu denetimin ne şekilde yapılacağı ile ilgili kapsamlı bir yetki verilmektedir. Kurulun söz konusu hususta düzenleyici işlemler yapma hususunda ise; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek yetkilerine yer verilmekte, bu ve KHK ile getirilen diğer hükümlere aykırı davranılmasının müeyyidesi olarak da Kurul; inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek gibi kapsamlı bir şekilde yaptırım uygulama yetkisine de haiz olmaktadır. Buraya kadarki kısımda 660 sayılı KHK, 6102 sayılı yTTK, Bakanlar Kurulu Kararı ile belli kıstaslar konularak bağımsız denetime tabi olan şirketler üzerinde KGK'nın görev ve yetkilerine ana hatlarıyla değinmiş olduk. Ancak SPK ve TÜRMOB gibi kurum/kuruluşların kendi mevzuatlarında yer verilen bağımsız denetimle ilgili hususlara da değinilmesinde fayda olacağı düşünülmektedir.

2.8.2. SPK Açısından

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

2.8.2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

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

2.8.2.2. Bağımsız Denetimin Amacı

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

2.8.2.3. Makul Güvence Kavramı

Bahse konu SPK Tebliğ’inde makul güvence ile ilgili olarak; Tebliğ hükümlerine uygun olarak yapılacak bir bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlandığı değerlendirilmiştir. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve

nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Makul güvencenin bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulması gerektiği de hüküm altına alınmıştır (SPK 22 Nolu Tebliğ). Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, Makul Güvence yüzde yüzlük bir güvence anlamına gelmemekte, ancak hazırlanan tabloların ilgilileri nezdinde değerlendirilmesi, yorumlanması ve nihayetinde karar vermeleri noktasında son derece güçlü bir güvence verdiğiinden söz edebiliriz.

2.8.3. TÜRMOB Mevzuatı

Bilindiği üzere; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), illerde ve ilçelerde odalara kayıtlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki olarak bağlı oldukları birliktir. Yukarıda 660 sayılı KHK’da bahsedildiği gibi bağımsız denetçi olabilmenin şartlarından biri de SMMM veya YMM olmaktır. Söz konusu meslek mensuplarını yetkilendirilme, faaliyetlerinin belirlenmesi gibi birçok hususu içerinde barındıran 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu’nda bağımsız denetçilik ile ilgili yer verilen hükümlere kısaca değinecek olursak: Kanunun geçici 11’inci maddesinde, ilgili kanunları uyarınca bağımsız denetçi unvanıyla denetim yapabilmeleri için söz konusu mevzuatta belirtilen şartlara, ilave olarak 5’inci maddenin (A) fıkrasının (a) bendinde belirtilen eğitim şartını taşımaları gerektiğinden bahsedilmektedir. Buradan aynı kanunun 5’nci maddesinde yer verilen hükümlere baktığımızda, bağımsız denetçi adaylarının; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak şeklinde şartları taşımış olmaları gerekmektedir.

2.9. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN NİCELİĞİ, NİTELİĞİ VE GÖREVLERİ

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname başta olmak üzere TTK, SPK ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunlarında bağımsız

denetçiliğe ilişkin hükümler yer almaktadır. Bunlardan 660 sayılı KHK'da bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler şeklinde tanımlanmıştır (660 sayılı KHK. Md. 2/1.a). Sermaye Piyasası Kurulu'nun tebliğinde ise bağımsız denetçi; bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanları olarak tanımlanmaktadır. 2016 yılı itibariyle Kurulun belirlediği tarihlerde genellikle yılda 2 defa açılan bağımsız denetçilik sınavlarında; her bölümden ayrı ayrı kırkar soru çoktan seçmeli sınav sistemi (test) şeklinde sorulmaktadır. Sınav konuları ise; Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı, Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim, Denetim, Muhasebe ve Genel Hukuk Mevzuatı şeklindedir.²⁶

2016 yılı itibariyle bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının niceliğiyle ilgili istatistiki bilgilere Tablo 2'de yer verilmiştir.

²⁶ KGK, https://www.kgk.gov.tr/content_detail-368-2321-13-kasim-2016-tarihli-bagimsiz-deneticilik-sinavi-sorulari-ve-cevap-anahtari.html (E.t.:21.12.2016)

Tablo 2: 2016 Yılı İtibariyle Türkiye'deki Bağımsız Denetçilerin İllere Göre Dağılımı

S/ N	İL ADI	DENETÇİ SAYISI	S/ N	İL ADI	DENETÇİ SAYISI	S/ N	İL ADI	DENETÇİ SAYISI
1	Adana	287	28	Edirne	50	55	Kütahya	62
2	Adıyaman	41	29	Elazığ	33	56	Malatya	76
3	Afyon	61	30	Erzincan	12	57	Manisa	66
4	Ağrı	8	31	Erzurum	56	58	Mardin	15
5	Aksaray	25	32	Eskişehir	140	59	Muğla	168
6	Amasya	18	33	Gaziantep	277	60	Muş	3
7	Ankara	2246	34	Giresun	16	61	Nevşehir	24
8	Antalya	498	35	Gümüşhane	3	62	Niğde	17
9	Ardahan	5	36	Hakkâri	4	63	Ordu	30
10	Artvin	6	37	Hatay	127	64	Osmaniye	35
11	Aydın	89	38	İğdir	10	65	Rize	14
12	Balıkesir	99	39	Isparta	32	66	Sakarya	121
13	Bartın	9	40	Mersin	191	67	Samsun	143
14	Batman	23	41	İstanbul	5804	68	Siirt	2
15	Bayburt	0	42	İzmir	912	69	Sinop	5
16	Bilecik	22	43	K.Maraş	61	70	Sivas	60
17	Bingöl	11	44	Karabük	25	71	Şanlıurfa	63
18	Bitlis	7	45	Karaman	37	72	Şırnak	2
19	Bolu	37	46	Kars	10	73	Tekirdağ	57
20	Burdur	20	47	Kastamonu	18	74	Tokat	19
21	Bursa	700	48	Kayseri	256	75	Trabzon	100
22	Çanakkale	49	49	Kırıkkale	11	76	Tunceli	1
23	Çankırı	9	50	Kırklareli	23	77	Uşak	46
24	Çorum	39	51	Kırşehir	19	78	Van	35
25	Denizli	153	52	Kilis	2	79	Yalova	20
26	Diyarbakır	89	53	Kocaeli	171	80	Yozgat	21
27	Düzce	30	54	Konya	331	81	Zonguldak	38
TOPLAM					14.455			

Kaynakça : KGK, http://kgk.gov.tr/bagimsiz_denetciler/Istatistik-BSD.aspx (E.t.:21.12.2016).

Tablo 2’de yer verilen bilgilere ek olarak; 14.455 adet bağımsız denetçinin yanı sıra Kurulca yetkilendirilmesine karar verilenlerden, henüz gerekli harç ve ücretleri ödemeyerek tescil talebinde bulunmayanların sayısı da 2016 tarihi itibariyle 1.888 kişidir. Sicile Kaydı gerçekleştirilen bağımsız denetçilerin 2.695 adeti YMM, 11.760 adeti ise SMMM ruhsatına sahip kişilerden oluşmaktadır.²⁷

²⁷ KGK, http://kgk.gov.tr/bagimsiz_denetciler/Istatistik-BSD.aspx (E.t.:21.12.2016).

Kanunda bahsedilen bağımsız denetim kuruluşlarının illere göre dağılımı Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3: 2016 Yılı İtibariyle Türkiye’deki Bağımsız Denetim Kuruluşları

S/N	İL ADI	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞU SAYISI	S/N	İL ADI	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞU SAYISI
1	Adana	1	11	İzmir	14
2	Ankara	44	12	Kayseri	3
3	Antalya	7	13	Kocaeli	1
4	Bursa	10	14	Malatya	1
5	Çanakkale	1	15	Manisa	1
6	Denizli	1	16	Sakarya	1
7	Elazığ	1	17	Samsun	3
8	Eskişehir	1	18	Şanlıurfa	1
9	Gaziantep	7	19	Sivas	1
10	İstanbul	128	20	Zonguldak	1
				TOPLAM	228

Kaynakça : KGK, <http://denkur.kgk.gov.tr/> (E.t.:22.12.2016).

Tablo 3’de yer verilen 228 adet bağımsız denetim kuruluşundan; Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) nezdinde denetim yapma yetkisine haiz denetim kuruluşlarının toplam sayısı 50’dir. Bunların dağılımına bakıldığında Antalya ve Samsun illerinde birer tane olmak üzere 48 adeti İstanbul, Ankara ve İzmir’de bulunmaktadır. KAYİK dahil bağımsız denetim kuruluşlarının (sigortacılık ve özel emeklilik alanları hariç) toplam sayısı ise 69’dur. Bu kuruluşların illere göre dağılımına bakıldığında Bursa, Kayseri ve Samsun illerinde birer adet olma üzere, 66 adeti ise İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde bulunmaktadır. Burada yer verilen bu denetim kuruluşlarının yoğun şekilde İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde bulunmalarını anlayabilmek için aşağıda KAYİK hakkında özet bilgiye yer verilmiştir.

2.9.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2’nci maddesinde Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK): Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve

benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar olarak tanımlanmıştır. KHK da bazı kuruluşlar (şirketler) açıkça sayılmış olmasına rağmen Kurumun belli kriterlere ve önemlerine binaen tespit ettiği kuruluşları da KAYİK olarak belirleme hakkını saklı tuttuğu anlaşılmalı beraber KGK'nın sitesinde şu an için bu yönde belirlenen bir kuruluş bulunmamaktadır.²⁸

Yukarıda KHK ile belirlenen şirketlerin türlerine bakıldığında; sermaye, istihdam, kurumsal yönetim, ciro, işlem hacmi, kapasite gibi birçok yönden Türkiye'de yer alan diğer sermaye şirketlerinden ayrılarak öne çıkan, mevzuatları yönünden de çok çeşitlilik arz eden bu kuruluşların, şirket merkezleri başta İstanbul olmak üzere sırasıyla Ankara ve İzmir illerinde bulunmaktadır.

2.9.2. Denetimde Yetkili Otorite: KGK

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

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

²⁸ KGK, [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-\(kayik\)-iliskin-duyuru.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-(kayik)-iliskin-duyuru.html) (E.t.:22.12.2016)

kaynakları yönetimi, hukuki danışmanlık vb. olarak sayılmıştır (Yereli ve Özdoğan, 2009: 56-57).

2.10. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA ÖZEL DENETÇİ

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

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

Bahsedilen özel denetimi sınıflayacak olursak;

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

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

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

Tek düzen hesap planı çerçevesinde oluşturulan şirket bilançolarına bakıldığında "24 Mali Duran Varlıklar" içerisinde "bağlı ortaklıklar" muhasebe kaleminin olduğu görülebilir. Ayrıca bağlı ortaklıklar ile ilgili borç ve alacak hesapları da muhasebe hesap planında yer almaktadır. Bu kalemlere sahip olan işletmelerin bilançoları bağlı ortaklıkların finansal tablolarından etkilenecektir. Şirket bilançolarının değişmesi,

şirketin finansal tablolar analizinde yer alan birçok hesaplama ölçütünün, dolayısıyla da şirketin risk ve karlılık vb. değerlerinin değişmesine sebebiyet verebilecektir.

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

- a) Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya
- b) Yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa,

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

2.10.2. Şirket Genel Kurulunca Bazı Hususların Açığa Kavuşturulması İçin Yapılan Özel Denetim

Şirket pay sahiplerinin şirket kârından pay almak, tasfiden pay almak, genel kurulda oy kullanmak (oy hakkından yoksun pay sahipleri hariç) gibi birçok kanuni hakları vardır. Yapılacak denetimlerde en önemli taraflardan biri olan şirket pay sahiplerinin haklarından biri de bilgi alma veya inceleme yapılmasını isteme hakkıdır. Bu hakkın kullanımı; pay sahibinin isteminin (denetim taleplerinin) genel kurulca kabulü veya reddi durumlarında karşılaşılabilecek durumlara ilişkin hükümler ile yaptırılacak özel

denetimin usul ve esaslarının yer aldığı hükümlere, Kanunun 438-444'üncü maddeleri arasındaki kısımda yer verilmiştir.

❖ Genel kurulun kabulü

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

2.10.3. Genel Kurulun Özel Denetim İsteğini Reddi (Şirket Azlık Pay Sahiplerinin İstemi Üzerine)

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

Yukarıda yer verilen özel denetim taleplerinin gerçekleştirilmesinde; özel denetçi atamasının ne şekilde yapılacağı, görev yapacak özel denetçinin denetim kapsamı ve bu denetim gerçekleştirirken kimlerden bilgi isteyebileceği, denetim sonucu rapor hazırlanması ile bu raporda yer alan bilgilerin kimlere ne şekilde aktarılacağı,

raporda yer yerilen bilgilerin ne şekilde işleme konulacağı, yapılan veya yapılacak masrafların kimlere yükletilebileceği hususlarını açıklayan hükümlere Kanunun 440-446'ncı maddeleri arasında yer verilmiştir. Bununla birlikte denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili olarak Kanunun 554'üncü maddesinde de hükümler yer almaktadır (yTTK md. 207,404,406,438-444,554).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN LİSANSLI DEPO İŞLETMELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun sermaye şirketleri üzerinde çok sayıda etkisi bulunmaktadır. Bu değişiklikler arasında en önemli olanı kuşkusuz anonim şirketlerde denetim kurulunun kaldırılarak uluslararası standartlarda denetim ve raporlama yapabilecek olan bağımsız denetçileri öngörmesidir. yTTK'nın sermaye şirketlerini etkileyen başlıca diğer hususlarını sıralayacak olursak; birincisi, yeni kanun ile sermaye şirketlerine internet sitesi kurma ve bu sitede belli içerikleri belirli sürelerle bulundurma zorunluluğu getirilmesidir. Mevcut internet sitesi olanların ise kanunda yer verilen hükümlere göre internet sitelerini kanunda yer verilen şekliyle revize etmeleri gerekecektir. İkincisi, sermaye şirketlerinin defter tutma yükümlülüğündeki değişikliklerdir. eTTK'da tasdike tabi olmayan ve/veya ilk tasdiki yapılmakla birlikte bitiminde yeni defter ihdas edilinceye kadar tasdik gerektirmeyen bazı defterlerin dönem sonlarında tasdike tabi tutulması, diğer yandan tasdiki yapılan (özellikle kapanış tasdiki) bazı defterlerin tasdike tabi olmaktan çıkarılması, ayrıca defter tutma ve tasdik ettirme ile ilgili kanun hükümlerine muhalefet edenler hakkında öngörülen cezalarda ve ceza sorumluluğuna sahip kişilerde yapılan değişikliklerde yTTK'nın önemli değişikliklerinden bir diğeridir. Üçüncü bir husus ise, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uygun hareket etme yükümlülüğüdür²⁹. Dördüncü olarak, şirketlerde yeni bir kurum olarak risk yönetim sisteminin oluşturulması ve bunun için risk yönetim komitesinin kurulabilmesidir.

yTTK'nın sermaye şirketleri nezdindeki en önemli değişikliği olarak kabul edilen bağımsız denetimin etkisinin ölçülmesi iş bu tezimizin amacıdır.

3.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Yapılan araştırmalar sonucunda; kanun yürürlüğe girmeden öncesinde (SPK düzenlemeleri ile bağımsız denetimin kanunla öngörülen firmalarda yapılagelir olması) ve sonrasında bağımsız denetimle ilgili olarak tezlerin ve araştırmaların var

²⁹ Bağımsız denetime tabi şirketler için söz konusudur.

olduğu, ancak bu çalışmaların ekseriyetinin bağımsız denetimin ne olduğu, neyi amaçladığı ve eski kanunla yeni kanunun karşılaştırılması şeklindeki çalışmalar olmakla beraber, bağımsız denetimle ilgili anket şeklinde yapılan çalışmalarda ise, bağımsız denetçiler, SMMM ve YMMM'lerin bağımsız denetimle ilgili olarak bilgi ve algılarının lölmesinin amaçlandığı görülmektedir. Ancak, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmeleri üzerindeki etkisini ölçen bir çalışma yapılmamıştır. Bu tezimizle yapılan çalışmanın, bağımsız denetim hizmetinden yararlanan tarafın bağımsız denetime bakış açısını yansıtmaması ayrıca anket örnekleminin de Türkiye'de yeni ihdas edilen bir sektörün temsilcilerinden seçilmesi bakımından önem arz ettiği düşünülmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye genelinde lisanslı depo işletmeleri yöneticileri ve/veya personelinin (Genel Müdür, Muhasebe Müdürü, Yönetim Kurulu yesi veya yardımcı personel) yTTK'da yer verilen bağımsız denetimin, işletmeleri üzerinde ne şekilde etkileri olduğu yönündeki görüşlerini yansıtan bir uygulamadan elde edilen bulgular değerlendirilmektedir.

3.2. LİSANSLI DEPO İŞLETMELERİ

Lisanslı depo işletmelerini; depolamaya uygun nitelikteki hububat, baklagiller, yağlı tohumlar, pamuk, fındık, zeytin, zeytinyağı ve kuru kayısı gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerinin standartları belirlenerek emniyetli ve sağlıklı koşullarda lisanslı depo işletmelerine ait depolarda depolanmasını ve bu ürünlerin ticaretinin yine bu işletmeler tarafından düzenlenen ürün senetleri vasıtasıyla yapılmasını amaçlayan anonim şirket statüsünde kurulabilen ve icra edilen işin kamusal fayda oluşturmasına binaen bağımsız denetime tabi olan şirketler olarak tanımlayabiliriz.

Lisanslı depo işletmeleri 5300 sayılı Tarım rnleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ile kurulmuştur. Söz konusu işletmelerde depolanan ürünlerin gerek fiziki gerekse ürün senetleri vasıtasıyla satışını veya tedavülünü sağlayacak bir yapı olan ürün ihtisas borsalarının oluşturulması ngrlmş olup bu doğrultuda 6 Nisan 2017 tarihli Bakanlar Kurulu kararı ile Türkiye rn İhtisas Borsası Anonim şirketi kurulmuştur.

Lisanslı depo işletmelerinin; hasadın bol olduğu yıllarda fiyatın düşmesini engellemek, finansman sıkıntısı çeken çiftçiye ürün senedi verilmesi ile kredi çekmesini kolaylaştırmak, kaliteli ürün yapmaya teşvik, tarım ürünlerinin kayıt altına alınması, ürünlerin pazarlanmasını kolaylaştırması vb. üreticiye, tüketiciye, tarım ürünü satan ticaret erbabına ve dolayısıyla da Türkiye ekonomisine birçok faydasının olduğu söyleyebiliriz.³⁰

Türkiye’de kurulu toplam 42 lisanslı depo işletmelerinin adları, faaliyet konuları, şirket merkezleri, kapasite miktarları ve kuruluş izinin yayımlandığı tarihlere ilişkin bilgilere Tablo 4’te yer verilmiştir.



³⁰ İç Ticaret Genel Müdürlüğü, “Lisanslı Depoculuk ve Ürün İhtisas Borsacılığı Genel Bilgi” <http://icticaret.gtb.gov.tr/hizmetler/lisansli-depoculuk-ve-urun-ih-tisas-borsaciligi/genel-bilgiler> (E.t.:11.04.2017)

Tablo 4 : Türkiye’de Kurulu Lisanslı Depo İşletmelerine Ait Bilgiler

S/N	ŞİRKETİN ADI	FAALİYET KONUSU	ŞİRKET MERKEZİ	KAPASİTE TON	KURULUŞ İZİNİN YAYIMLANDIĞI TARİH
1	TMO-TOBB TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	ANKARA	90.000	26.02.2010
2	EGE TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	PAMUK	İZMİR	17.000	13.01.2011
3	MARMARABİRLİK TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	ZEYTİN, ZEYTİNYAĞI	BURSA	17.500	03.06.2011
4	TİRYAKİ TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	GAZİANTEP	137.800	25.10.2011
5	ANADOLU SELÇUKLU TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	100.000	16.08.2012
6	GK TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KIRIKKALE	40.000	17.12.2012
7	KAİNAT TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	86.000	29.05.2013
8	TOPRAK TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	63.000	06.08.2014
9	ÇANKIRI TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	ÇANKIRI	20.000	17.12.2014
10	YALNIZLAR AGRO TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	25.000	25.12.2014
11	KONYA TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	20.000	02.01.2015

S/N	ŞİRKETİN ADI	FAALİYET KONUSU	ŞİRKET MERKEZİ	KAPASİTE TON	KURULUŞ İZİNİN YAYIMLANDIĞI TARİH
12	ALTUNTAŞ TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	AKSARAY	20.000	04.03.2015
13	ULİDAŞ TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SAN. TİC. A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	SAMSUN	303.340	04.03.2015
14	MARDİN TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	MARDİN	25.000	22.04.2015
15	AZİZ ATA TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	40.000	13.05.2015
16	LÜLEBURGAZ TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KIRKLARELİ	20.000	17.06.2015
17	RANA FARM TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KARAMAN	30.000	24.06.2015
18	KAYSERİ ŞEKER TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KAYSERİ	80.000	25.06.2015
19	KONAGRO TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	24.000	18.02.2016
20	İZMİR EGE TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	İZMİR	40.000	24.02.2016
21	KÖSEOĞLU AGRO TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	ADANA	30.000	15.04.2016
22	İPSALA TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	EDİRNE	20.000	13.05.2016
23	ÖZMEN HUBUBAT TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	GAZİANTEP	53.200	07.06.2016
24	GRAİN TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	HATAY	40.000	08.06.2016

S/N	ŞİRKETİN ADI	FAALİYET KONUSU	ŞİRKET MERKEZİ	KAPASİTE TON	KURULUŞ İZİNİN YAYIMLANDIĞI TARİH
25	EVLİK TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SAN. TİC. A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	70.000	24.06.2016
26	SARAÇ HUBUBAT TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SAN. VE TİCARET A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	22.000	04.07.2016
27	TARIM KREDİ TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR, FINDIK, KURU KAYISI	ANKARA	3.230.000	04.07.2016
28	MATLI TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	BURSA	50.000	24.08.2016
29	OBA LİDAŞ TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	GAZİANTEP	110.000	18.10.2016
30	ŞİMŞEK BAŞAK TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	ŞANLIURFA	20.000	17.08.2016
31	MUTLU GRAİN TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	GAZİANTEP	70.000	31.08.2016
32	NERGİZLER TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	ADANA	70.000	26.09.2016
33	ÇOKYİĞİT TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	NİĞDE	30.000	14.10.2016
34	TRAKYA EVREN TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	TEKİRDAĞ	50.000	20.10.2016
35	GİRESUN FINDIK TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	FINDIK	GİRESUN	17.000	29.11.2016

S/N	ŞİRKETİN ADI	FAALİYET KONUSU	ŞİRKET MERKEZİ	KAPASİTE TON	KURULUŞ İZİNİN YAYIMLANDIĞI TARİH
36	AKGÜLLER TAHİL TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	ADANA	20.000	16.11.2016
37	ÖZEKİZLER AGRO TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	ADANA	32.500	18.11.2016
38	MYSİLO TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	AKSARAY	20.000	23.11.2016
39	ENŞAR AGRO TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SAN. VE TİC. A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	MARDİN	21.000	18.01.2017
40	AZİM TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SAN. VE TİC. A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	MARDİN	60.000	04.01.2017
41	KAN TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	KONYA	40.000	10.01.2017
42	TAŞYAPI TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK A.Ş.	HUBUBAT, BAKLAGİLLER, YAĞLI TOHUMLAR	İSTANBUL	110.000	06.03.2017
TOPLAM KAPASİTE			5.384.340		

Kaynak : <http://icticaret.gtb.gov.tr/hizmetler/lisansli-depoculuk-ve-urun-ih-tis-as-borsaciligi/kurulus-ve-faaliyet-izinleri/lisansli-depo-isletmeleri> E.t: 07.04.2017

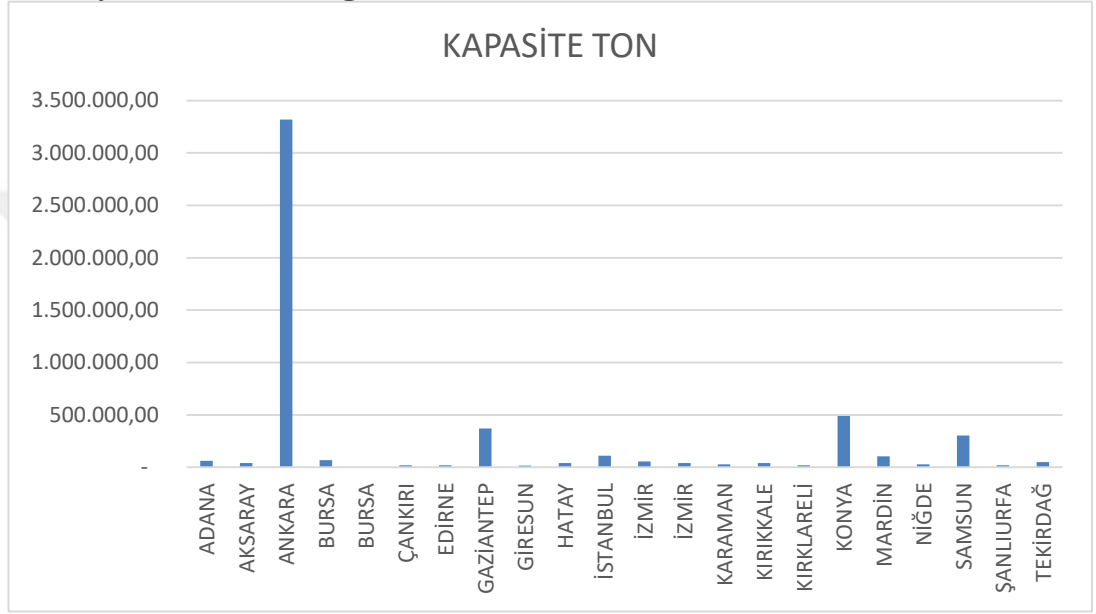
Tablo 4'te görüleceği üzere Türkiye'de kurulu 42 lisanslı depo işletmesinin toplam kapasitesi 5.384.340 tondur. Bununla birlikte 31 adet lisanslı depo işletmesinin de kuruluş izni için Gümrük ve Ticaret Bakanlığına başvurduğu, başvurusu alınan bu işletmelerin de kapasite miktarlarının toplamda 1.729.600 ton olduğu görülmektedir³¹. Dolayısıyla bu firmalarında kuruluş izinlerinin tamamlanmasından sonra Türkiye'deki lisanslı depo işletmelerinin toplam kapasitesinin 7.113.940 ton olması öngörülmektedir. Bunlarla birlikte, Türkiye'de ticaret borsası kurulu birçok ilimizde

³¹ GTB, İç Ticaret Genel Müdürlüğü, <http://icticaret.gtb.gov.tr/hizmetler/lisansli-depoculuk-ve-urun-ih-tis-as-borsaciligi/kurulus-ve-faaliyet-izinleri/lisansli-depo-isletmeleri> E.t: 09.06.2017.

halen lisanslı depo işletmelerinin olmadığı, dolayısıyla bu illerde kurulacak lisanslı depo işletmeleri ile kapasitenin artmaya devam edeceği öngörülmektedir.

Türkiye’de kurulu 42 lisanslı depo işletmesinin merkezleri baz alınarak kapasite miktarlarının illere göre dağılımı Şekil 4’teki gibidir.

Şekil 4 : Türkiye’deki Lisanslı Depo İşletmelerinin Kapasite Miktarları İtibariyle İllere Göre Dağılımı



Şekil 4’den anlaşılacağı üzere; Türkiye’de kurulu 42 lisanslı depo işletmesinin kapasite miktarları itibariyle illere göre dağılımına bakıldığında; Ankara ilinin diğer illere nazaran açık bir farkla önde olduğu, Ankara’yı Konya, Gaziantep ve Samsun ilinin takip ettiği görülmektedir³². Ankara ilinin büyük bir farkla önde olmasındaki temel etkenin, 3.230.000 ton kapasite ile sermayesinin tamamı Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği’ne ait olan Tarım Kredi Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk A.Ş. işletmesinin merkezinin Ankara’da bulunması gösterilebilir.

³² GTB, İç Ticaret Genel Müdürlüğü, <http://icticaret.gtb.gov.tr/hizmetler/lisansli-depoculuk-ve-urun-ihhtisas-borsaciligi/kurulus-ve-faaliyet-izinleri/lisansli-depo-isletmeleri> E.t: 09.06.2017.

3.3. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmamızın amacı, Türkiye’de 10.02.2005 tarihinde kabul edilen 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ile 2010 yılı sonrasında faaliyetlerine başlayan KGK mevzuatı ile bağımsız denetime tabi tutulan lisanslı depo işletmelerinin bağımsız denetim hakkındaki bilgileri, işletmelerine fayda/maliyet olarak katkı sağlayıp sağlamadıkları, işletme yönetimi, yatırımcılar, ortaklar nezdindeki değerlendirmeleri, başka bir deyişle işletmelerin bünyelerinde gerçekleştirilmekte olan bağımsız denetim faaliyetleri üzerindeki bilgi ve algı düzeylerinin ölçülmesi amaçlanmıştır.

3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmamızda, anket çalışmamızın yapıldığı dönemde Türkiye’de faaliyet gösteren toplam 42 adet Lisanslı Depo İşletmesinin tamamı ile iletişime geçilmiştir. Ancak söz konusu işletmelerden 14 adeti anket çalışmamıza katılabildiği görülmüştür. Geri dönüş oranı %33 olarak gerçekleşmiştir. İşletmelere çeşitli birimlerden birden fazla anket doldurulabileceği hususu hatırlatılmış, bunun üzerine bazı işletmelerden 2’şer anket formu doldurtulmuştur. Sonuç olarak da mezkur işletmeler toplamda 23 adet anket formu ile çalışmalarımıza katkı sağlamışlardır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, araştırmamızın ana kütleliğini Türkiye’de faaliyet gösteren 42 adet lisanslı depo işletmesi oluşturmaktadır. Söz konusu işletmelerden 14’ü anketimize katılmış olup bu işletmelerin merkezlerinin illere dağılımı; Konya 4, Gaziantep 2, Adana 1, Ankara 1, Bursa 1, Çankırı 1, İzmir 1, Kayseri 1, Kırıkkale 1 ve Samsun 1 adet şeklindedir.

3.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu başlık altında, araştırmanın modeli, araştırma verilerinin toplanması, anket verilerinin toplanma yönetimi ve son olarak da araştırma verilerinin analizi kısımlarına yer verilecektir.

3.5.1. Araştırmanın Modeli

Bu araştırma genel tarama modeli şeklinde yapılmıştır. Tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekliyle betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır. Genel tarama modelleri ise, çok sayıda elemandan oluşan bir evrende, evren hakkında genel bir yargıya varmak amacı ile evrenin tümü ya da ondan alınacak bir grup örnek ya da örneklem üzerinde yapılan tarama şeklidir (Karasar, 2005: 77).

3.5.2. Araştırma Verilerinin Toplanması

Araştırma verileri, ankette yer verilen demografi bilgileri ile ilgili sorular haricinde kapalı uçlu sorular ile yapılandırılmış anket formu kullanılarak temin edilmiştir.

3.5.3. Anket Verilerinin Toplanması

Araştırmamız durum saptamaya yönelik tanımlayıcı bir araştırmadır. Çalışmamızda ihtiyaç duyulan veriler, kapalı uçlu sorular ile yapılandırılmış anket formu aracılığıyla temin edilmiştir. Veri toplama aracı olarak hazırlanan anket formu beş kısımdan oluşmuştur. Birinci kısımda, denetçiye ilişkin demografik dört adet soruya; ikinci kısımda bağımsız denetimin işletme maliyet ve yönetimi üzerindeki etkisini değerlendirmeyi amaçlayan 3 adet, üçüncü kısımda bağımsız denetimin işletme ortakları üzerindeki etkisini değerlendirmeyi amaçlayan 2 adet, dördüncü kısımda bağımsız denetimin işletme finansmanı üzerindeki etkisini değerlendirmeyi amaçlayan 2 adet, beşinci kısımda bağımsız denetimin işletme politikaları ve kurumsal yapısı üzerindeki etkisini değerlendirmeyi amaçlayan 2 adet yargıya yer verilmiştir. Diğer bir deyişle anket demografik bilgileri içeren 4 adet ve bağımsız denetimle ilgili bilgi ve algıları ölçmeye yönelik 9 adet soru olmak üzere toplam 13 sorudan oluşmaktadır.

Anket formu, araştırmanın ana kümesini oluşturan bağımsız denetim firmalarının tamamına, yüz yüze ve telefonla yapılan görüşmelerle ulaştırılmış, söz konusu firmaların %33'lük kısmı e-posta yoluyla doldurulan anketleri tarafımıza ulaştırmışlardır.

3.5.4. Araştırma Verilerinin Analizi

Anketimizin demografik özellikleri içeren birinci kısım çoktan seçmeli ve açık uçlu sorulardan oluşurken, diğer kısımlarda beşli likert ölçeğinde hazırlanmış yargılar ile ölçülmüştür. Bu ölçeklendirme yöntemine göre, verilen cevaplar “1= Kesinlikle Katılmıyorum; 2= Katılmıyorum; 3= Kararsızım/Bu Konu Hakkında Bilgim Yok; 4= Katılıyorum; 5= Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde değerlendirilmiştir. Yapılan puan sıralamasında bir (1) puan en olumsuz görüşü, beş (5) puan da en olumlu görüşü yansıtmaktadır.

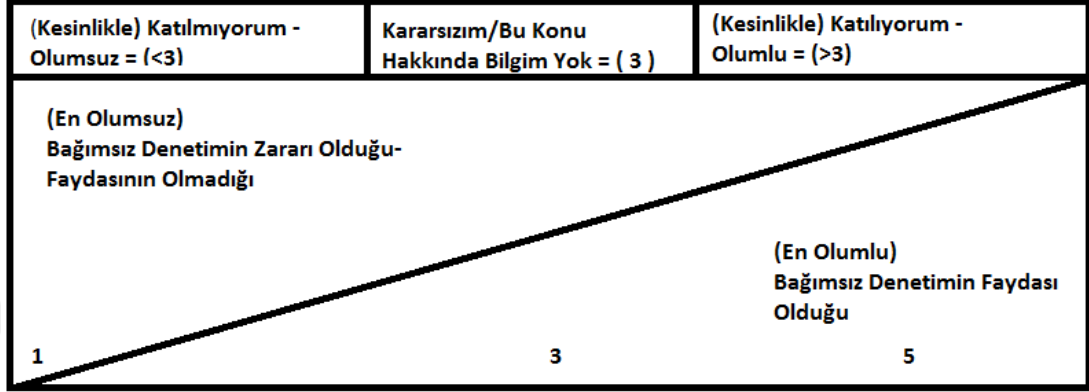
Anket verileri Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) paket programına aktarılmış, aktarılan bu veriler istatistiki analize tabi tutulmuştur.

Araştırma tek örneklem üzerinde gerçekleştirildiğinden tek örneklem (one-sample) t-testi kullanılmıştır. Bu testin tercih edilmesinin nedeni bir gruba ait ölçümlerin önceden bilinen başka bir değerden farklı olup olmadığının araştırıldığı durumlarda kullanılabilir olmasıdır. Buna göre araştırmada t-testi, katılımcıların bağımsız denetimin işletme için faydalı/faydasız olacağına ilişkin görüşlerinin (ortalamalarının), önceden belirlenen değerden (kararsızlığa tekabül eden 3'den) farklı olup olmadığını test etmek için kullanılmıştır.

Elde edilen veriler doğrultusunda sonuçların ortalaması 3'den küçük çıkması, söz konusu işletmelerin bağımsız denetime olumsuz yaklaştıklarını, ortalamanın 3'den büyük çıkmasında ise bağımsız denetime olumlu yaklaşım sergilediklerini göstermektedir. Buna göre 1-2 arasındaki ortalama değerlerin “en kötü-en olumsuz” şeklinde yorumlandığı, 4-5 arasındaki değerlerin ise “en iyi-en olumlu” şeklinde yorumlanması gerekmektedir. Bununla birlikte, ortalamanın 2,5 değerinden küçük olduğu durumda “kötü-olumsuz” ve 2,5-3 değerleri arasında olduğunda yöneticilerin “kararsız/konu hakkında bilgileri olmadığı” şeklinde yorumlanacaktır. Aynı şekilde ortalama değer 3,5'dan fazla olduğu durumda “iyi-olumlu” ve 3-3,5 değerleri arasında kaldığında ise yine yöneticilerin “kararsız/konu hakkında bilgileri olmadığı” şeklinde kanaat bildirdikleri şeklinde yorumlanacaktır.

Aşağıda yer alan Şekil 4'te belirlenen ölçeğe göre lisanslı depo işletmesi yöneticilerinin bağımsız denetime olan olumlu-olumsuz görüş durumlarının derecelendirmesi gösterilmektedir.

Şekil 5 :Yöneticilerin Bağımsız Denetime Karşı Olumlu-Olumsuz Düşüncelerinin Derecelendirme Biçimi



3.6. HİPOTEZ

Hipotez 1: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin maliyetlerini artırmaktadır.

Hipotez 2: Bağımsız denetim, lisanslı depo işletmelerinin yönetim faaliyetlerinde olumlu yönde değişikliğe neden olmaktadır.

Hipotez 3: Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararları olumlu yönde etkiler.

Hipotez 4: Bağımsız denetim, ortakların işletme faaliyetleri hakkındaki bilgi düzeyini artırmaktadır.

Hipotez 5: Bağımsız denetim, ortakların işletmeye olan güvenini artırmaktadır.

Hipotez 6: Bağımsız denetim, işletmenin daha kolay finansman sağlamasına katkı sağlamaktadır.

Hipotez 7: Bağımsız denetim yatırımcıların, yatırım kararları üzerinde olumlu etki etmektedir.

Hipotez 8: Bağımsız denetim raporlarının işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkileri vardır.

Hipotez 9: Bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağlar.

3.7. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR

Lisanslı depo işletmelerinin yöneticilerine yönelik olarak yapılan anket çalışmamızda toplam 13 soru yer almaktadır. Bu soruların 4'ü demografik nitelikte, kalan 9'u ise lisanslı depo işletmecilerinin bağımsız denetimle ilgili bilgi ve algılarını ölçmeye yöneliktir. Bahse konusu sorulara verilen cevaplara ilişkin veriler aşağıda sunulmuştur.

3.7.1. Demografik Bilgiler

Lisanslı depo işletmelerinin yöneticilerine cinsiyet, öğrenim durumu, şirketteki görevi ve lisanslı depo işletmesinin yaşı ile ilgili anket soruları yöneltilmiştir. Söz konusu sorulara verilen cevaplara ilişkin veriler aşağıda sunulmuştur.

3.7.1.1. Cinsiyet

Anket katılımcılarının cinsiyet dağılımına ilişkin verilerin frekans dağılımı Tablo 5'de gösterilmiştir.

Tablo 5: Yaş Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)
Kadın	2	0,09
Erkek	21	0,91
Toplam	23	100

Tablo 5’de görüldüğü gibi; araştırmaya katılan kişilerden %9’unun kadın ve %91’inin erkek olduğu, dolayısıyla katılımcıların önemli bir bölümünün erkeklerden oluştuğu görülmektedir.

3.7.1.2. Öğrenim Durumu

Anket katılımcılarının öğrenim durumuna ilişkin verilerin frekans dağılımı Tablo 6’de gösterilmiştir.

Tablo 6: Öğrenim Durumu

	Frekans	Yüzde(%)
Lise	3	0,13
Üniversite (Lisans)	17	0,74
Yüksek Lisans	3	0,13
Doktora	0	0
Toplam	23	100

Tablo 6’ten anlaşılacağı üzere; araştırmaya katılan kişilerden %13’ünün Lise, %74’ünün Üniversite (lisans) ve %13’ünün Yüksek Lisans mezuniyetlerinin olduğu, dolayısıyla da katılımcıların büyük bir çoğunluğunun üniversite (lisans) mezunu olduğu görülmektedir.

3.7.1.3. Görevi

Anket katılımcılarının lisanslı depo işletmesindeki görevine ilişkin verilerin frekans dağılımı Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Görevi

	Frekans	Yüzde(%)
Genel Müdür	7	0,30
Muhasebe Müdürü	7	0,30
Yönetim Kurulu Üyesi	5	0,22
İşletme Şefi	1	0,04
Şube Müdürü	1	0,04
Muhasebeci	2	0,09
Toplam	23	100

Tablo 7’den anlaşılacağı üzere; ankete katılanların %30’unu işletme genel müdürleri, yine %30’unu muhasebe müdürleri, %22’sini yönetim kurulu üyeleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla katılımcıların %88’ini üst düzey yönetici kademesinin oluşturduğu görülmektedir.

3.7.1.4. İşletmenin Yaşı

Ankete katılım sağlayan işletmelerin kuruluşlarından itibaren geçen sürelerle ilişkin verilerin frekans dağılımı Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: İşletme Yaşı

	Frekans	Yüzde(%)
1-5	14	0,61
6-10	6	0,26
11-15	1	0,04
16 yıldan fazla	2	0,09
Toplam	23	100

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere; ankete katılan işletmelerin %60’ını 1-5 yıllık, %26’sını ise 6-10 yıllık işletmeler oluşturmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere yeni bir mevzuatla kurulan bu işletmelerin (şirket tür ve faaliyet alanı değişikliği ile intibak edenler hariç) yeni kurulan işletmelerden oluştuğu görülmektedir.

3.7.2. Analiz Sonuçları

Bu başlık altında lisanslı depoculuk işletmeleri yöneticilerine bağımsız denetim hakkında bilgi ve algılarını ölçmeye yönelik sorulan 9 sorunun frekans, yüzdeleri, ortalama değerleri, t-testi sonuçlarına yönelik analiz ve değerlendirmelere yer verilecektir.

3.7.2.1 Bağımsız Denetim Lisanslı Depo İşletmelerinin Maliyeti Üzerine Etkisi

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte lisanslı depo işletmelerinin tamamı bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Bağımsız denetime tabi tutulan lisanslı depo işletmelerinin üzerinde ise bu denetimin belirli bir maliyetinin olması kaçınılmazdır. Örneğin, işletmeler faaliyetlerini sürdürürken ve/veya genel kurul toplantılarına sağlıklı bilanço ve finansal tablolar sunabilmek için belli hazırlıklar yapmakta, bu hazırlıklar için denetim konusunda uzman kişilerin görüşlerine başvurumaktadırlar. Dolayısıyla bu başlık altında, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmeleri için maliyet unsuru olarak düşünülüp düşünülmediği konusunda şirket yöneticilerin algıları ele alınmıştır. Bu kapsamda Tablo 9’da işletme yöneticilerinin bu konuya ilişkin verdikleri cevapların frekansları ve yüzdeleri ile ortalama değeri verilmiştir.

Tablo 9 : Bağımsız Denetimin Lisanslı Depo İşletmelerinin Maliyeti Üzerine Etkisi

Maliyet ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkisi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım/Bu Konu Hakkında Bilgin Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin maliyetlerini artırmaktadır.	8	0,35	4	0,17	3	0,13	4	0,17	4	0,17	23	100	2,65

Tablo 9’da görüldüğü üzere, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin maliyetini arttırmadığına katılımcıların %35’i kesinlikle katılmamış, %17’si katılmamış, %13’ü kararsız kalmış, %17’si katılmış ve son olarak %17’si de kesinlikle katılmıştır. Bir diğer ifadeyle, işletme yöneticilerinin büyük çoğunluğu, bağımsız denetimin işletme maliyetini artırmadığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin maliyetini artırdığı konusunda verilen cevapların ortalaması 2,65’dir. Bu ortalamaysa, işletme

yöneticilerinin bağımsız denetimin işletmeye olan maliyet etkisinin olduğu konusunda kararsız kaldıkları anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, bağımsız denetimin işletme üzerindeki maliyet etkisinin istatistiki olarak anlamlılığını belirlemek için hipotez testi yapılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan hipotez şu şekildedir.

Hipotez 1: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin maliyetlerini artırmaktadır.

Hipotez 1'in test edilmesi için tek örneklem t testi yapılmış çıkan sonuçlar Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10 : Bağımsız Denetimin Maliyete Etkisine Yönelik t-testi Sonuçları

	Tek-Örnek Testi					
	Test Değeri = 3					
	t	sd	Anlamlılık (Çift Taraflı)	Ortalama Farkı	Ortalama Farkı İçin 95% Güven Aralığı	
(p)			Alt Sınır		Üst Sınır	
Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin maliyetlerini artırmamaktadır.	1,073	22	,295	,34783	-,3247	1,0204

Tablo 10'da görüldüğü gibi p değeri 0,05'ten büyüktür ($0,295 > 0,05$). Bu nedenle de H_0 hipotezi reddedilememiştir. Dolayısıyla, H_1 hipotezini destekleyen yeterince kanıt bulunamamıştır. Bir diğer ifadeyle, %95 güven düzeyinde, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin maliyetini arttırdığı hipotezi desteklenmemektedir. Sonuç olarak, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin, 6102 sayılı yTTK ile birlikte uygulama alanı bulan bağımsız denetimin, işletme maliyetini artırdığı konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilememekle birlikte, verilen cevapların ortalamasının test değerinden sapsması göz önünde bulundurulduğunda, bu konuda kararsız kaldıkları anlaşılmaktadır.

3.7.2.2 Bağımsız Denetim, Lisanslı Depo İşletmelerinin Yönetim Faaliyetlerindeki Etkisi

Lisanslı depo işletmelerinin bağımsız denetime tabi olmaları işletmenin yönetim faaliyetlerini sürdürürken farklı uygulamalarla karşılaşmalarına neden olabilmektedir. Bu farklılıklar, yönetimin yapacağı belli iş ve işlemlerin bağımsız denetim gerçekleştirilirken oluşturulacak olan finansal tablolara yansımından kaynaklanmaktadır. Bu veriler oluşturulurken işletme yöneticilerinden ilgili iş ve işlemler hakkında gerekli bilgiler temin edilmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin yönetim faaliyetlerinde değişikliğe neden olup olmaması konusunda şirket yöneticilerinin algıları ele alınmıştır. Bu kapsamda Tablo 11’de işletme yöneticilerinin bu konuya ilişkin verdikleri cevapların frekansları ve yüzdeleri ile ortalama değeri verilmiştir.

Tablo 11 : Bağımsız Denetimin Lisanslı Depo İşletmelerinin Yönetim Faaliyetleri Üzerine Etkisi

Maliyet ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkisi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım/Bu Konu Hakkında Bilgim Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Bağımsız denetim, lisanslı depo işletmelerinin yönetim faaliyetlerinde olumlu yönde değişikliğe neden olmaktadır	4	0,17	6	0,26	3	0,13	5	0,22	5	0,22	23	100	3,04

Tablo 11’de görüldüğü üzere, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin yönetim faaliyetlerini olumlu yönde etkilediğine katılımcıların %17’si kesinlikle katılmamış, %26’sı katılmamış, %13’ü kararsız kalmış, %22’si katılmış ve son olarak %22’si de kesinlikle katılmıştır.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin yönetim faaliyetleri üzerine etkisi konusunda verilen cevapların ortalaması 3,04’dır. Bu ortalamaysa,

işletme yöneticilerinin yönetim faaliyetleri etkisi konusunda kararsız kaldıkları anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, bağımsız denetimin işletme faaliyetleri üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlılığını sınamak için hipotez testi yapılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan hipotez şu şekildedir.

Hipotez 2: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin faaliyetlerinde olumlu yönde değişikliğe neden olmaktadır.

Hipotez 2'in test edilmesi için tek örneklem t testi yapılmış ve çıkan sonuçlar Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12 : Bağımsız Denetimin Yönetim Faaliyetlerine Etkisine Yönelik t-testi Sonuçları

	Tek-Örnek Testi					
	Test Değeri = 3					
	t	sd	Anlamlılık (Çift Taraflı)	Ortalama Farkı	Ortalama Farkı İçin %95 Güven Aralığı	
(p)			Alt Sınır		Üst Sınır	
Bağımsız denetim, lisanslı depo işletmelerinin yönetim faaliyetlerinde olumlu yönde değişikliğe neden olmaktadır.	,143	22	,888	,04348	-,5883	,6752

Tablo 12'de görüldüğü gibi p değeri 0,05'ten büyüktür ($0,888 > 0,05$). Bu nedenle de H_0 hipotezi reddedilememiştir. Dolayısıyla, H_2 hipotezini destekleyen yeterince kanıt bulunamamıştır. Bir diğer ifadeyle, %95 güven düzeyinde, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin yönetim faaliyetlerinde değişikliğe neden olduğu hipotezi desteklenmemektedir. Sonuç olarak, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin, 6102 sayılı yTTK ile birlikte uygulama alanı bulan bağımsız denetimin yönetim faaliyetlerini olumlu etkilediği konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan

bahsedilememekle birlikte, verilen cevapların ortalaması da göz önünde bulundurulduğunda, bu konuda kararsız kaldıkları anlaşılmaktadır.

3.7.2.3 Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletme Yöneticilerinin Alacağı Kararlara Etkisi

Lisanslı depo işletmelerinin bağımsız denetime tabi olmaları işletmede yer alan farklı düzeylerdeki yönetici veya yönetim kurulu kararlarının alınmasında bağımsız denetime tabi olmaktan kaynaklı özellikle de hesap verilebilirlik ilkesi açısından dikkate alınan bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmede karar alma mekanizmasında bulunan yöneticinin bağımsız denetimi gerçekleştirecek olan denetçiye lüzumu halindeki bilgi ve belgeleri verme sorumluluğu altında karar vereceği düşünülmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararları olumlu yönde etkileyip etkilemediği konusunda şirket yöneticilerin algıları ele alınmıştır. Bu kapsamda Tablo 13’de işletme yöneticilerinin bu konuya ilişkin verdikleri cevapların frekansları ve yüzdeleri ile ortalama değeri verilmiştir.

Tablo 13 : Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletme Yöneticilerinin Kararları Üzerine Etkisi

Maliyet ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkisi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım/Bu Konu Hakkında Bilgim Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararları olumlu yönde etkiler	1	0,04	5	0,22	1	0,04	11	0,48	5	0,22	23	100	3,60

Tablo 13’de görüldüğü üzere, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin kararları üzerine olumlu etki ettiğine katılımcıların %4’ü kesinlikle katılmamış, %22’si katılmamış, %4’ü kararsız kalmış, %48’i katılmış ve son olarak %22’si de kesinlikle katılmıştır. Bir diğer ifadeyle, işletme yöneticilerinin büyük

çoğunluğu, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin kararları üzerinde olumlu etkisinin olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin kararları üzerinde etkisi konusunda verilen cevapların ortalaması 3,60'dır. Bu ortalamaysa, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin kararları üzerine olumlu etkisinin var olduğu anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin kararları üzerinde etkisinin istatistiki olarak anlamlılığını belirlemek için hipotez testi yapılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan hipotez şu şekildedir.

Hipotez 3: Bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin kararları üzerine olumlu etki yapmaktadır.

Hipotez 3'in test edilmesi için t testi yapılmış çıkan sonuçlar Tablo 14'de gösterilmiştir.

Tablo 14 : Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletme Yöneticilerinin Alacağı Kararlara Etkisine Yönelik t-testi Sonuçları

	Tek-Örnek Testi					
	Test Değeri = 3					
	t	sd	Anlamlılık	Ortalama	Ortalama Farkı İçin %95	
(Çift Taraflı)			Farkı		Güven Aralığı	
		(p)		Alt Sınır	Üst Sınır	
Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararları olumlu yönde etkiler.	2,440	22	,023	,60870	,0914	1,1260

Tablo 14'de görüldüğü gibi p değeri 0,05'ten küçüktür ($0,023 < 0,05$). Bu nedenle de H_0 hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, H_3 hipotezini destekleyen yeterince kanıt bulunabilmiştir. Bir diğer ifadeyle, %95 güven düzeyinde, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin kararları üzerine olumlu etkisi

olduğu hipotezi desteklenmiştir. Sonuç olarak, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin, 6102 sayılı yTTK ile birlikte uygulama alanı bulan Bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin kararları üzerine olumlu etki ettiği konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilmekle birlikte, verilen cevapların ortalamasının test değerinden sapsması göz önünde bulundurulduğunda, bu konuda olumlu kanaate sahip oldukları anlaşılmaktadır.

3.7.2.4 Bağımsız Denetimin Ortakların İşletme Faaliyetleri Hakkındaki Bilgi Düzeyine Etkisi

Bağımsız denetçilik mesleği, belirli bir eğitim, deneyim, bilgi düzeyinin yanında KGK tarafından yapılan sınavları kazanmak suretiyle ruhsat almaya hak kazanan kişilerce icra edilmektedir. Eski Türk Ticaret Kanunu'nda şirket içinden veya dışından nitelikli bir kalite düzeyi aranmaksızın atanan denetim kurulu üyelerinin yerine, yTTK'da belli standartlar dâhilinde işletmenin iş ve işlemlerini inceleyerek genel kurula görüş bildiren bağımsız denetçilerin ortakların tam, doğru, anlaşılabilir ve yorumlanabilir raporlarla sağlıklı şekilde bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Dolayısıyla bu başlık altında, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletme faaliyetleri hakkında bilgi düzeyini artırıp artırmadığı konusunda şirket yöneticilerin algıları ele alınmıştır. Bu kapsamda Tablo 15'de işletme yöneticilerinin bu konuya ilişkin verdikleri cevapların frekansları ve yüzdeleri ile ortalama değeri verilmiştir.

Tablo 15 : Bağımsız Denetim, Ortakların İşletme Faaliyetleri Hakkındaki Bilgi Düzeyini Artırması Üzerine Etkisi

Ortaklar Üzerine Etkisi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım/Bu Konu Hakkında Bilgim Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Bağımsız denetim, ortakların işletme faaliyetleri hakkındaki bilgi düzeyini artırmaktadır	2	0,09	4	0,17	3	0,13	8	0,35	6	0,26	23	100	3,52

Tablo 15’de görüldüğü üzere, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletme faaliyetleri hakkında bilgi düzeyini arttırdığına katılımcıların %9’u kesinlikle katılmamış, %17’si katılmamış, %13’ü kararsız kalmış, %35’i katılmış ve son olarak %26’sı da kesinlikle katılmıştır. Bir diğer ifadeyle, işletme yöneticilerinin çoğunluğu, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletme faaliyetleri hakkında bilgi düzeyini arttırması üzerinde etkisi olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletme faaliyetleri hakkında bilgi düzeyini arttırdığı konusunda verilen cevapların ortalaması 3,52’dir. Bu ortalamaysa işletme yöneticilerinin, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletme faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmalarına etkisi konusunda olumlu kanaate sahip oldukları anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletme faaliyetleri hakkında bilgi düzeyinin artmasına etkisinin istatistiki olarak anlamlılığını sınamak için hipotez testi yapılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan hipotez şu şekildedir.

Hipotez 4: Bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletme faaliyetleri hakkında bilgi düzeyinin artmasına neden olmaktadır.

Hipotez 4’in test edilmesi için t testi yapılmış çıkan sonuçlar Tablo 16’da gösterilmiştir.

Tablo 16 : Bağımsız Denetim, Ortakların İşletme Faaliyetleri Hakkındaki Bilgi Düzeyine Etkisine Yönelik t-testi Sonuçları

Tek-Örnek Testi						
Test Değeri = 3						
	t	sd	Anlamlılık (Çift Taraflı) (p)	Ortalama Farkı	Ortalama Farkı İçin %95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Bağımsız denetim, ortakların işletme faaliyetleri hakkındaki bilgi düzeyini artırmaktadır.	1,910	22	,069	,52174	-,0446	1,0881

Tablo 16’da görüldüğü gibi p değeri 0,05’ten büyüktür ($0,069 > 0,05$). Bu nedenle de H_0 hipotezi reddedilememiştir. Dolayısıyla, H_4 hipotezini destekleyen yeterince kanıt bulunamamıştır. Bir diğer ifadeyle, %95 güven düzeyinde, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin maliyetini arttırdığı hipotezi desteklenmemektedir. Sonuç olarak, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin, 6102 sayılı yTTK ile birlikte uygulama alanı bulan bağımsız denetimin ortakların işletme faaliyetleri hakkında bilgi düzeyini arttırdığı hususunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilememekle birlikte, verilen cevapların ortalamasının test değerinden sapması göz önünde bulundurulduğunda, bu konuda olumlu kanaate sahip oldukları anlaşılmaktadır.

3.7.2.5 Bağımsız Denetimin, Ortakların İşletmeye Olan Güvenini Artırmadaki Etkisi

İşletme ortaklarının işletme hakkında en geniş şekilde bilgi edinebildikleri ortam şirket genel kurullarıdır. Bu genel kurullarda işletme yönetimi yıllık faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin finansal tablolara aktarılmış şekillerini ortakların bilgisine sunarlar. Ancak ortaklar finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı, hata ve hile barındırıp barındırmadığı hususunda sağlıklı bir değerlendirip yapamayabilirler. Bağımsız denetçi tarafında tetkik edilerek belli standartlar dâhilinde finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı denetçi görüşü ile bağımsız denetim raporunda yer alır. Bağımsız denetçi

raporu ile bilgilendirilen şirket ortakları, sağlıklı karar verme olanağına kavuşabilecektir.

Dolayısıyla bu başlık altında, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletmeye olan güvenini artırıp artırmadığı konusunda işletme yöneticilerinin algıları ele alınmıştır. Bu kapsamda Tablo 17’de işletme yöneticilerinin bu konuya ilişkin verdikleri cevapların frekansları ve yüzdeleri ile ortalama değeri verilmiştir.

Tablo 17 : Bağımsız Denetimin Ortakların İşletmeye Olan Güvenini Artırması

Ortaklar Üzerine Etkisi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım/Bu Konu Hakkında Bilgim Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Bağımsız denetim, ortakların işletmeye olan güvenini artırmaktadır	0	0,00	5	0,22	2	0,09	7	0,30	9	0,39	23	100	3,87

Tablo 17’de görüldüğü üzere, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletmeye olan güven düzeyini arttırdığına katılımcıların %22’si katılmamış, %9’u kararsız kalmış, %30’u katılmış ve son olarak %39’u da kesinlikle katılmıştır. Bir diğer ifadeyle, işletme yöneticilerinin çoğunluğu, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletme olan güvenini arttırdığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletmeye olan güvenini arttırdığı konusunda verilen cevapların ortalaması 3,87’dir. Bu ortalamaysa işletme yöneticilerinin, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletmeye olan güvenini arttırdığı konusunda olumlu kanaate sahip oldukları anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletmeye olan güvenini arttırmada etkisinin istatistiki olarak anlamlılığını belirlemek için hipotez testi yapılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan hipotez şu şekildedir.

Hipotez 5: Bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletmeye olan güvenini arttırır.

Hipotez 5'in test edilmesi için t testi yapılmış çıkan sonuçlar Tablo 18'de gösterilmiştir.

Tablo 18 : Bağımsız Denetim, Ortakların İşletmeye Olan Güvenini Artırmasına Yönelik t-testi Sonuçları

	Tek-Örnek Testi					
	Test Değeri = 3					
	t	sd	Anlamlılık (Çift Taraflı)	Ortalama Farkı	Ortalama Farkı İçin %95 Güven Aralığı	
(p)			Alt Sınır		Üst Sınır	
Bağımsız denetim, ortakların işletmeye olan güvenini arttırmaktadır.	3,536	22	,002	,86957	,3595	1,3796

Tablo 18'de görüldüğü gibi p değeri 0,05'ten küçüktür ($0,002 < 0,05$). Bu nedenle de H_0 hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, H_5 hipotezini destekleyen yeterince kanıt bulunabilmiştir. Bir diğer ifadeyle, %95 güven düzeyinde, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin maliyetini arttırdığı hipotezi desteklenmektedir. Sonuç olarak, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin, 6102 sayılı yTTK ile birlikte uygulama alanı bulan bağımsız denetimin ortakların işletmeye olan güvenini arttırdığı konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilmekle birlikte, verilen cevapların ortalamasının test değerinden sapması göz önünde bulundurulduğunda, bu konuda olumlu kanaate sahip oldukları anlaşılmaktadır.

3.7.2.6 Bağımsız Denetimin, İşletmenin Finansman Bulmasındaki Etkisi

Günümüzde, üçüncü kişiler için işletmeler hakkında bilgi edinilmesinin yegâne yolu finansal tablolarıdır. Bu finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtmadığı ise özellikle yatırımcılar için büyük bir sorundur. Bu sorunun giderilmesinde bağımsız denetim raporları önemli bir rol oynamaktadır. Şöyle ki, özellikle büyük işletmeler için finansman sağlayan kredi kuruluşlarının, şirketler hakkındaki bilgi kaynağının temelini söz konusu bağımsız denetim raporları

oluşturmaktadır. Bir diğer ifadeyle, bağımsız denetçiler tarafından denetim standartlarına göre gözden geçirilen finansal tabloların varlığı finansman şirketleri için güvence sağlamaktadır. Dolayısıyla bu başlık altında, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesinin daha kolay finansman sağmada etkisinin olup olmadığı konusunda şirket yöneticilerinin algıları ele alınmıştır. Bu kapsamda Tablo 19’da işletme yöneticilerinin bu konuya ilişkin verdikleri cevapların frekansları ve yüzdeleri ile ortalama değeri verilmiştir.

Tablo 19 : Bağımsız Denetimin, İşletmenin Daha Kolay Finansman Bulmasına Katkı Sağlaması

İşletme Finansmanı Üzerine Etkisi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım/Bu Konu Hakkında Bilgin Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Bağımsız denetim, işletmenin daha kolay finansman bulmasına katkı sağlamaktadır.	1	0,04	4	0,17	4	0,17	7	0,30	7	0,30	23	100	3,65

Tablo 19’da görüldüğü üzere, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin daha kolay finansman bulmasına katkı sağlamasına katılımcıların %4’ü kesinlikle katılmamış, %17’si katılmamış, %17’si kararsız kalmış, %30’u katılmış ve son olarak %30’u de kesinlikle katılmıştır. Bir diğer ifadeyle, işletme yöneticilerinin büyük çoğunluğu, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin finansman bulmasını kolaylaştırdığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin finansman bulmasını kolaylaştırması konusunda verilen cevapların ortalaması 3,65’dir. Bu ortalamaysa, işletme yöneticilerinin bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin finansman bulmada kolaylık sağlamasına katıldıkları anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, bağımsız denetimin işletmenin finansman bulmasını kolaylaştırmasındaki etkisinin istatistiki olarak anlamlılığını sınamak için hipotez testi yapılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan hipotez şu şekildedir.

Hipotez 6: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin daha kolay finansman bulmasını sağlar.

Hipotez 6'in test edilmesi için t testi yapılmış çıkan sonuçlar Tablo 20'de gösterilmiştir.

Tablo 20 : Bağımsız Denetim, İşletmenin Daha Kolay Finansman Bulmasına Katkı Sağlamasına Yönelik t-testi Sonuçları

	Tek-Örnek Testi					
	Test Değeri = 3					
	t	sd	Anlamlılık (Çift Taraflı)	Ortalama Farkı	Ortalama Farkı İçin %95 Güven Aralığı	
(p)			Alt Sınır		Üst Sınır	
Bağımsız denetim, işletmenin daha kolay finansman bulmasına katkı sağlamaktadır.	2,545	22	,018	,65217	,1208	1,1835

Tablo 20'de görüldüğü gibi p değeri 0,05'ten küçüktür ($0,018 < 0,05$). Bu nedenle de H_0 hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, H_6 hipotezini destekleyen yeterince kanıt bulunmuştur. Bir diğer ifadeyle, %95 güven düzeyinde, bağımsız denetimin, işletmenin daha kolay finansman bulmasına katkı sağladığı hipotezi desteklenmektedir. Sonuç olarak, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin, 6102 sayılı yTTK ile birlikte uygulama alanı bulan bağımsız denetimin, işletmenin daha kolay finansman bulmasına katkı sağladığı konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilmekle birlikte, verilen cevapların ortalamasının test değerinden sapması göz önünde bulundurulduğunda, bu konuda olumlu kanaate sahip oldukları anlaşılmaktadır.

3.7.2.7 Bağımsız Denetimin, Yatırımcıların Yatırım Kararları Üzerindeki Etkisi

Küreselleşen dünyamızda sermaye, kar seviyesi yüksek riski düşük yatırım alanları arayışındadır. Gerek bireysel gerekse kurumsal yatırımcılar tarafından bir işletmeye yatırım yapılacağı zaman (hisse senedi, tahvil alımı vb.) söz konusu işletme hakkında sağlıklı bir bilgi edinebilmek zaruridir. Bunun için şirketin şeffaf, uluslararası kalite ve standartlara uyumlu, sektörel geleceği parlak, amaçları ve vizyonu olan³³ işletmeler yatırım kararlarında tercih edilmektedir. Bağımsız denetim mesleğini belli kalite ve standartlar dâhilinde yerine getiren meslek mensuplarının şirket finansal tablolarının hazırlanmasında vereceği görüş, yatırımcıların risk seviyesini düşürerek bağımsız denetime tabi olan şirketlere yönelmelerine sebebiyet verecektir. Dolayısıyla bu başlık altında, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerine yatırım yapacak yatırımcıların kararlarının olumlu yönde etkilenip etkilenmediği konusunda şirket yöneticilerinin algıları ele alınmıştır. Bu kapsamda Tablo 21’de işletme yöneticilerinin bu konuya ilişkin verdikleri cevapların frekansları ve yüzdeleri ile ortalama değeri verilmiştir.

Tablo 21 : Bağımsız Denetim, Yatırımcıların Yatırım Kararları Üzerinde Olumlu Etkisi

İşletme Finansmanı Üzerine Etkisi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım/Bu Konu Hakkında Bilgin Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort.
Bağımsız denetim yatırımcıların, yatırım kararları üzerinde olumlu etkiye sahiptir.	0	0,00	6	0,26	3	0,13	8	0,35	6	0,26	23	100	3,60

Tablo 21’de görüldüğü üzere, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerine yatırım yapacak yatırımcıların kararlarının olumlu etkilediğine katılımcıların %26’sı katılmamış, %13’ü kararsız kalmış, %35’i katılmış ve son olarak %26’sı de kesinlikle

³³ Yatırım kararı verilmesindeki kısıtlar bunlarla sınırlı olmayıp görece önemli olanları sayılmıştır.

katılmıştır. Bir diğer ifadeyle, işletme yöneticilerinin büyük çoğunluğu, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerine yatırım yapacak yatırımcıların kararlarını olumlu etkilediği yönünde görüş bildirmişlerdir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerine yatırım yapacak yatırımcıların kararlarını olumlu etkilediği konusunda verilen cevapların ortalaması 3,60'dır. Bu ortalamaysa işletme yöneticilerinin, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerine yatırım yapacak yatırımcıların kararlarını olumlu etkilediğine katıldıkları anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerine yatırım yapacak yatırımcıların kararlarını olumlu yönde etkilemesinin istatistiki olarak anlamlılığını belirlemek için hipotez testi yapılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan hipotez şu şekildedir.

Hipotez 7: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerine yatırım yapacak yatırımcıların kararlarını olumlu yönde etkiler.

Hipotez 7'in test edilmesi için t testi yapılmış çıkan sonuçlar Tablo 22'de gösterilmiştir.

Tablo 22 : Bağımsız Denetim, Yatırımcıların Yatırım Kararları Üzerinde Olumlu Etki Ettiğine Yönelik t-testi Sonuçları

	Tek-Örnek Testi					
	Test Değeri = 3					
	t	sd	Anlamlılık (Çift Taraflı)	Ortalama Farkı	Ortalama Farkı İçin %95 Güven Aralığı	
(p)			Alt Sınır		Üst Sınır	
Bağımsız denetim yatırımcıların, yatırım kararları üzerinde olumlu etki etmektedir.	2,522	22	,019	,60870	,1081	1,1093

Tablo 22'de görüldüğü gibi p değeri 0,05'ten küçüktür ($0,019 < 0,05$). Bu nedenle de H_0 hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, H_7 hipotezini destekleyen yeterince kanıt

bulunmuştur. Bir diğer ifadeyle, %95 güven düzeyinde, bağımsız denetimin yatırımcıların yatırım kararları üzerinde olumlu etki ettiği hipotezi desteklenmektedir. Sonuç olarak, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin, 6102 sayılı yTTK ile birlikte uygulama alanı bulan bağımsız denetimin yatırımcıların yatırım kararları üzerinde olumlu etki ettiği konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilmekle birlikte, verilen cevapların ortalamasının test değerinden saptması göz önünde bulundurulduğunda, bu konuda olumlu kanaate sahip oldukları anlaşılmaktadır.

3.7.2.8 Bağımsız Denetim Raporlarının İşletme Politikalarına Etkisi

İşletme politikası belirlenmiş amaçlara ulaşmak için izlenen yol veya genel planlarla işletmeye kılavuzluk etmek olarak tanımlanabilir. İzlenen bu yol belli ilkeler ve kuralları içerir. İşletme politikası saptanmış amaçlar doğrultusunda izlenen bir yol haritasıdır (Güçlü, 2003: 68). Bağımsız denetimin varlığı işletme politikasında değişikliklere sebep olabilmektedir. İşletme politikaları işletme taraflarının da tam ve doğru şekilde bilgilendirilmelerinin etkisiyle gerçekçi ve ulaşılabilir düzlemde oluşmasına etki edebilmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkisi olup olmadığı konusunda şirket yöneticilerinin algıları ele alınmıştır. Bu kapsamda Tablo 23’de işletme yöneticilerinin bu konuya ilişkin verdikleri cevapların frekansları ve yüzdeleri ile ortalama değeri verilmiştir.

Tablo 23 : Bağımsız Denetim Raporlarının İşletme Politikalarının Değişmesinde Olumlu Etkisi

İşletme Politikası ve Kurumsal Yapısı Üzerine Etkisi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım/Bu Konu Hakkında Bilgim Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Bağımsız denetim raporlarının işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkileri vardır.	2	0,09	4	0,17	4	0,17	11	0,48	2	0,09	23	100	3,30

Tablo 23’de görüldüğü üzere, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkisi olduğuna katılımcıların %9’u kesinlikle katılmamış, %17’si katılmamış, %17’si kararsız kalmış, %48’i katılmış ve son olarak %9’si de kesinlikle katılmıştır. Bir diğer ifadeyle, işletme yöneticilerinin büyük çoğunluğu, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkisi olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkisi olduğu konusunda verilen cevapların ortalaması 3,30’dur. Bu ortalamaysa, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkisi konusunda kararsız kaldıkları anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkisinin istatistiki olarak anlamlılığını sınamak için hipotez testi yapılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan hipotez şu şekildedir.

Hipotez 8: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin işletme politikalarının değişmesinde olumlu etki sağlar.

Hipotez 8’in test edilmesi için t testi yapılmış çıkan sonuçlar Tablo 24’de gösterilmiştir.

Tablo 24 : Bağımsız Denetim Raporlarının İşletme Politikalarının Değişmesinde Olumlu Etki Ettiğine Yönelik t-testi Sonuçları

	Tek-Örnek Testi					
	Test Değeri = 3					
	t	sd	Anlamlılık (Çift Taraflı)	Ortalama Farkı	Ortalama Farkı İçin %95 Güven Aralığı	
(p)			Alt Sınır		Üst Sınır	
Bağımsız denetim raporlarının işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkileri vardır.	1,274	22	,216	,30435	-,1910	,7997

Tablo 24’de görüldüğü gibi p değeri 0,05’ten büyüktür (0,216>0,05). Bu nedenle de H_0 hipotezi reddedilememiştir. Dolayısıyla, H_8 hipotezini destekleyen yeterince kanıt bulunamamıştır. Bir diğer ifadeyle, %95 güven düzeyinde, bağımsız denetim raporlarının işletme politikalarının değişmesinde olumlu etki ettiği hipotezi desteklenmemektedir. Sonuç olarak, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin, 6102 sayılı yTTK ile birlikte uygulama alanı bulan bağımsız denetim raporlarının işletme politikalarının değişmesinde olumlu etki ettiği konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilememekle birlikte, verilen cevapların ortalamasının test değerinden sapması göz önünde bulundurulduğunda, bu konuda kararsız kaldıkları anlaşılmaktadır.

3.7.2.9 Bağımsız Denetimin Sağlıklı Şekilde Gerçekleştirilmesinin İşletmenin Kurumsal Yapısına Etkisi

Küreselleşmenin sonucu olarak hızlı değişim ve gelişim süreci yeni anlayışların doğmasına sebebiyet vermektedir. Uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesiyle sermaye akışkanlıkları da artmaktadır. Bu ortamda kaçınılmaz olarak da şirket hissedarlarının işletme yönetimi üzerindeki etkileri azalmaktadır. Şirket yönetim kurulu üyeleri ve/veya genel müdürleri (CEO) eliyle faaliyetlerini gerçekleştiren işletmelerin, aldıkları kararların işletme taraflarına etkileri gün geçtikçe artmaktadır. Özellikle de yönetim zafiyetleri, suiistimaller ve finansal krizlerle kısa sürede ticaret hayatından ayrılan işletmeler büyük mağduriyetlere ve ticaret hayatındaki bozulmalara sebebiyet vermektedir. Bu ve benzeri olumsuzlukların önüne geçilmek amacıyla işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin oluşturulması yoluna gidilmiştir (Dinç, 2009: 159). Bağımsız denetçi tarafından yapılan denetim sonucunda verilen görüşler işletmenin taraflarına sağlıklı bilgi sunulup sunulmadığı noktasında karine oluşturmaktadır. Bu yönüyle bağımsız denetimin yapıyor olması işletmelerin kurumsal yapısının oluşmasıyla doğrudan ilintilidir. Dolayısıyla bu başlık altında, bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağlayıp sağlamadığı konusunda şirket yöneticilerinin algıları ele alınmıştır. Bu kapsamda Tablo 25’de işletme yöneticilerinin bu konuya ilişkin verdikleri cevapların frekansları ve yüzdeleri ile ortalama değeri verilmiştir.

Tablo 25 : Bağımsız Denetimin Sağlıklı Şekilde Gerçekleştirilmesinin İşletmenin Kurumsal Yapısının Gelişmesine Olumlu Katkı Sağlaması

İşletme Politikası ve Kurumsal Yapısı Üzerine Etkisi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsız/Bu Konu Hakkında Bilgim Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort.
Bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağlar.	2	0,09	4	0,17	1	0,04	9	0,39	7	0,30	23	100	3,65

Tablo 25’de görüldüğü üzere, bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağlamasına katılımcıların %9’u kesinlikle katılmamış, %17’si katılmamış, %4’ü kararsız kalmış, %39’u katılmış ve son olarak %30’u de kesinlikle katılmıştır. Bir diğer ifadeyle, işletme yöneticilerinin büyük çoğunluğu, bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesinin işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağladığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesinin işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağladığı konusunda verilen cevapların ortalaması 3,65’dir. Bu ortalamaysa, işletme yöneticilerinin bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesinin işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağladığı görüşüne katıldıkları anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağlamanın istatistiki olarak anlamlılığını belirlemek için hipotez testi yapılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan hipotez şu şekildedir.

Hipotez 9: Bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağlar.

Hipotez 9'in test edilmesi için t testi yapılmış çıkan sonuçlar Tablo 26'da gösterilmiştir.

Tablo 26: Bağımsız Denetimin Sağlıklı Şekilde Gerçekleştirilmesinin İşletmenin Kurumsal Yapısının Gelişmesine Olumlu Katkı Sağlamasına Yönelik t-testi Sonuçları

	Tek-Örnek Testi					
	Test Değeri = 3					
	t	sd	Anlamlılık (Çift Taraflı)	Ortalama Farkı	Ortalama Farkı İçin %95 Güven Aralığı	
(p)			Alt Sınır		Üst Sınır	
Bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağlar.	2,343	22	,029	,65217	,0748	1,2295

Tablo 26'da görüldüğü gibi p değeri 0,05'ten küçüktür ($0,029 < 0,05$). Bu nedenle de H_0 hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, H_9 hipotezini destekleyen yeterince kanıt bulunabilmiştir. Bir diğer ifadeyle, %95 güven düzeyinde, bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesinin işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağladığı hipotezi desteklenmektedir. Sonuç olarak, lisanslı depo işletmeleri yöneticilerinin, 6102 sayılı yTTK ile birlikte uygulama alanı bulan bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesinin işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağladığı konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilmekle birlikte, verilen cevapların ortalamasının test değerinden sapması göz önünde bulundurulduğunda, bu konuda olumlu kanaate sahip oldukları anlaşılmaktadır.

SONUÇ

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

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

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

Yeni kanunun denetim konusundaki köklü değişikliklerinin yanı sıra, muhasebe ile ilgili, ticari defterlerin tutulması ve tasdiki, elektronik ortamda kayıtların düzenlemesi, şirket yapısıyla ilgili olarak, şirket birleşmeleri, bölünmeleri, tür değişiklikleri hususlarında, şirket faaliyet konusuyla ilgili ultra vires ilkesinin kaldırılması, şirketlerin şeffaflık ilkesi gereğince; web sayfası kurma zorunluluğu getirilerek, mevzuatla tayin olunan belli içeriklerin belli sürelerle bu sitelerde yayımlanması zorunluluğu gerektiği, şirket sermayesiyle ilgili olarak; sermaye miktarı ve ödenme şekilleri hususlarında, şirket yönetim yapısıyla ilgili olarak; tek kişilik sermaye şirketi kurulabilmesinin sağlanması, teknolojik imkânların kullanılabilirliği açısından genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarının elektronik ortamda yapılabilmesi hususlarında önemli değişiklikler içerdiğini söyleyebiliriz.

Çalışmamızda lisanslı depo işletmelerini ele almamızın nedeni, söz konusu işletmelere ilişkin mevzuatın yeni oluşturulması (2005), Türkiye'nin tarımsal potansiyeli göz önünde bulundurulduğunda, sektörün çok önemli bir boşluğu dolduracağına olan inancımızdır. Bununla birlikte sektör temsilcilerinin, yine mevzuat olarak yeni sayılabilecek bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgili görüşlerinin alınmasının faydalı olacağına inanmaktayız. Diğer yandan daha önce mevzuatı hazır olmasına rağmen Bakanlar Kurulu Kararı ile kuruluş izni ancak 2017 yılında verilebilen Türkiye Ürün İhtisas Borsası'nın da hayata geçirilmesi ile tarım ve ticaret hayatında lisanslı depo işletmelerinin yerinin ve öneminin artacağı kanaatindeyiz.

Çalışmalarımızın başladığı 2017 yılı başı itibariyle Türkiye'de kurulu lisanslı depo işletme sayısı 42'dir. Tezimizin 3'üncü bölümünü oluşturan lisanslı depo işletmelerine yönelik anket çalışmamızda Türkiye'de kurulu tüm lisanslı depo işletmelerinin konu hakkında düşünceleri alınmak istenmiştir. Bu amaçla Türkiye'deki tüm lisanslı depo işletmeleri ile irtibata geçilmiştir. Sonuç olarak 42 lisanslı depo işletmesinde 14'ünde toplam 23 anket uygulaması gerçekleştirilebilmiştir.

Yapılan anket çalışmasında demografik bilgilere de yer verilmiştir. Bunlara baktığımızda, anket çalışmamıza katılan işletme yöneticilerinin büyük çoğunluğunu erkeklerin oluşturduğu görülmektedir. Bunun yanında işletme yöneticilerinin mezuniyet durumları da sorulmuş, sonuç olarak işletme yöneticilerinin büyük bir çoğunluğunun (üniversite) lisans düzeyinde mezuniyete sahip oldukları anlaşılmıştır. Yine işletme yöneticilerinin işletmedeki yönetici pozisyonları sorulmuş, katılımcıların çoğunun genel müdür ve yönetim kurulu üyelerinden oluşturduğu görülmüştür. Bunlarla birlikte işletmelerin yaşları da öğrenilmek istenmiş, verilen cevaplardan işletmelerin büyük çoğunluğunu 1-5 yıllık lisanslı depo işletmelerinden oluşturduğu anlaşılmıştır.

Genel bilgilerden sonra araştırmanın kapsamı, 9 başlık altında sunulmuştur. Her başlık altında işletme yöneticilere sorulan soruların frekanslarına, yüzdelerine ve ortalama değerlerine yer verilmiştir. Elde edilen veriler 9 hipotez oluşturularak test edilmiştir. Hipotezlerin oluşturulmasına yönelik bu yaklaşım, lisanslı depo işletmelerinin bağımsız denetime tabi olmalarının olumlu etki yapıp yapmadığı yönündeki yöneticilerin bilgi ve algılarının ölçülmesinin sonucudur. Ayrıca anketler 5'li likert

ölçeği ile hazırlanmış olup anket sorularından elde edilen veriler ortalama 3 test değeri (Kararsızım/Bu konu hakkında bilgim yok) ile tek örneklem (one sample) t-test kullanılarak test edilmiştir. Söz konusu test sonuçları özet olarak aşağıdaki gibidir.

H₁ için yapılan hipotez testi sonucunda (H₁: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin maliyetlerini artırmaktadır), lisanslı depo işletmelerinin yöneticileri, bağımsız denetimin işletme maliyetini artırdığına katılmamakla birlikte, bu hususta istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilememektedir. Ancak verilen cevapların ortalaması (ortalama:2,65) göz önünde bulundurulduğunda, işletme yöneticilerinin bu konuda kararsız kaldıkları anlaşılmaktadır.

H₂ için yapılan hipotez testi sonucunda (H₂: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin faaliyetlerinde olumlu yönde değişikliğe neden olmaktadır), lisanslı depo işletmelerinin yöneticileri, bağımsız denetimin yönetim faaliyetlerini olumlu etkilediği konusuna katılmamakla birlikte, verilen cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilememektedir. Ancak verilen cevapların ortalaması (ortalama:3,04) göz önünde bulundurulduğunda, işletme yöneticilerinin bu konuda kararsız kaldıkları anlaşılmaktadır.

H₃ için yapılan hipotez testi sonucunda (H₃: Bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin kararları üzerine olumlu etki yapmaktadır), lisanslı depo işletmelerinin yöneticileri, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin aldığı kararları olumlu etkilediğine katılmakla birlikte, verilen cevapların ortalaması (ortalama:3,60) da bu olumlu etkiye katıldıkları yönündedir.

H₄ için yapılan hipotez testi sonucunda (H₄: Bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletme faaliyetleri hakkında bilgi düzeyinin artmasına neden olmaktadır), lisanslı depo işletmelerinin yöneticileri, bağımsız denetimin ortakların işletme faaliyetleri hakkında bilgi düzeyini artırdığına katılmadıkları görülmekle birlikte, verilen cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilememektedir. Ancak cevapların ortalaması (ortalama:3,52) göz önünde bulundurulduğunda, işletme yöneticilerinin bu konudaki olumlu etkiye katıldıkları anlaşılmaktadır.

H₅ için yapılan hipotez testi sonucunda (H₅: Bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletmeye olan güvenini artırır), lisanslı depo işletmelerinin yöneticileri, bağımsız denetimin ortakların işletmeye olan güvenini arttırdığına katılmakla birlikte, verilen cevapların ortalaması (ortalama: 3,87) da bu olumlu etkiye katıldıkları yönündedir.

H₆ için yapılan hipotez testi sonucunda (H₆: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin daha kolay finansman bulmasını sağlar), lisanslı depo işletmelerinin yöneticileri, bağımsız denetimin işletmenin daha kolay finansman bulmasını sağladığına katılmakla birlikte, verilen cevapların ortalamasının (ortalama: 3,65) da aynı görüşü ihtiva ettiği görülmektedir.

H₇ için yapılan hipotez testi sonucunda (H₇: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerine yatırım yapacak yatırımcılarının kararlarını olumlu yönde etkiler), lisanslı depo işletmelerinin yöneticileri, bağımsız denetimin yatırımcıların yatırım kararları üzerinde olumlu etki ettiğine katılmakla birlikte, verilen cevapların ortalamasının (ortalama:3,60) da aynı görüşü ihtiva ettiği görülmektedir.

H₈ için yapılan hipotez testi sonucunda (H₈: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin işletme politikalarının değişmesinde olumlu etki sağlar), lisanslı depo işletmelerinin yöneticileri, bağımsız denetim raporlarının işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkisi olduğuna katılmamakla birlikte, verilen cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan bahsedilememektedir. Ancak cevapların ortalaması (ortalama:3,30) göz önünde bulundurulduğunda, işletme yöneticilerinin bu konuda kararsız kaldıkları anlaşılmaktadır.

H₉ için yapılan hipotez testi sonucunda (H₉: Bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağlar), lisanslı depo işletmelerinin yöneticileri, bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleşmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağladığına katılmakla birlikte, verilen cevapların ortalamasının (ortalama:3,65) da aynı görüşü yansıttığı görülmektedir.

Yukarıda yer verilen analizlerden, bağımsız denetimin işletme üzerindeki etkileri konusunda işletme yöneticilerinin olumlu algıya sahip olduklarını söylemek mümkündür. Çünkü bağımsız denetimin işletme üzerindeki olumlu etkilerinin sorulduğu her bir anket sorularımıza (H_1 ve H_2 hipotezleri hariç) işletmelerin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum yanıtı verenlerin sayısı katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum olanlardan fazladır. Ayrıca ortalama değerlere bakıldığında da likert ölçeğimizin orta sayısını oluşturan 3 değerinden büyük sayılar elde edildiği (H_1 hipotezi hariç) görülmektedir (3 değerinden düşük olanlar olumsuz, büyük olanlar ise olumlu olarak yorumlanmaktadır). Ortalama değerlerin kıyaslanmasından ayrıca, bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerinin maliyetini arttırmaktadır şeklindeki anket sorumuzun ortalaması 2,65 ile en düşük ortalama değere sahipken (Kararsızım/Bu konu hakkında bilgim yok'a yakın), bağımsız denetimin lisanslı depo işletmesi ortaklarının işletmeye olan güvenini arttırdığına ilişkin anket sorumuzun ortalaması ise 3,87 ile en büyük ortalama değere sahip olduğunu söylemek mümkündür (Katılıyorum'a yakın). İşletme yöneticilerinin görüşlerinin alındığı sorulara verilen cevapların ortalamalarının (H_1 hipotezi hariç) 3-4 değerleri arasında olduğu gözlemlenmiştir.

Bunlarla birlikte, 9 anket sorusu için hazırlanan 9 hipotez testinin (tek-örneklem t testi) 5'inde H_0 hipotezinin reddedilemediği, 4'ünde ise H_0 hipotezinin reddedildiği yapılan SPSS test sonuçlarından anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 4 hipotez testine ilişkin verilerin istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığı yansıtmadığı görülmüştür. Bunun sebebinin hem bağımsız denetim mesleğinin hem de lisanslı depo işletmeciliği sektörünün yeni kurumlar olmasında kaynaklandığı söylenebilir.

Çalışmanın bir takım kısıtları da bulunmaktadır. Bunlardan ilki araştırma kısmında veri toplanan örneklerin sayısı daha da artırılabilirdi. Araştırmanın ana kitlesini oluşturan lisanslı depo işletmelerinin tamamı ile anket çalışmamız konusunda görüşme yapılmasına rağmen bu işletmelerden bazıları çeşitli sebeplerle ankete katılmaktan çekindiklerini ifade etmişlerdir.

Yapılan araştırma sonucunda bağımsız denetimin lisanslı depo işletmelerine olumlu etkileri konusunda işletme yöneticilerinin kararsızlık ile olumlu yönde etkileri

olduğunu düşünmek arasında kaldıklarını görmekteyiz. Bunun birinci sebebi olarak; çalışmamıza katılan lisanslı depolama işletmelerinin birçoğunun 1-5 yıl arasındaki şirketlerden oluştuğunu, bu nedenle işletmelerin tam olarak şirket hafızalarının oluşmamış olması gösterilebilir. İkinci olarak; neredeyse kuruluştan itibaren bağımsız denetime tabi olan bu şirketlerin bağımsız denetime tabi olmadıkları dönemle ilgili bağımsız denetçiliğin olumlu ve olumsuz etkileri kıyaslama şanslarının olmaması sayılabilir.

Son olarak lisanslı depo işletmelerine yönelik olarak aşağıda yer verilen tavsiyelerde bulunulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

- Bağımsız denetçiliğin işletmenin kurumsallaşmasındaki faydaları, işletmenin şeffaflaşması, güvenilir finansal tablolara sahip olmadaki katkıları,
- Ortaklarda oluşturacağı güven duygusu ve ortakların şirket hakkında sağlıklı bilgi sahibi olmalarıyla işletmeyle olan bağlarının güçlendirilmesi ve dolayısıyla da daha uzun ticari hayat süreleri olan firmaların oluşmasının sağlanması,
- Finansal olarak daha güçlü ve sektörel olarak da daha güvenilir duruma gelmeleri, ayrıca uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile ulusal ve küresel finansman sağlamada öncü kuruluşlar haline gelmesi,

gibi bağımsız denetimin birçok faydasından yararlanmak için, bağımsız denetimi bir maliyet ve yasal zorunluluğun yerine getirilmesi olarak görmeyerek bağımsız denetimin işletmeye katacağı değerler konusunda bilinçlenmek ve en etkin ve verimli şekilde yararlanmanın yolları araştırılmalıdır.

KAYNAKLAR

Akdoğan, Nalan; Ozan, Gülhan ve Melike, Aktaş “Borsa İstanbul’da Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Düzeyinin Bağımsız Denetçi Görüşüne Etkisi ve Bağımsız Denetim Piyasa Yapısı Ulusal Pazar – Gözaltı Pazarı – Kurumsal Yönetim Endeksi Karşılaştırması” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı 18 (Özel Sayı 1), 2016, s. 12-21.

Altaş, Soner, “Genel Kurul Toplantılarını Online Yapacak Anonim Şirketlerin Uymaları Gereken Esaslar” **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2013, s. 119-128.

Altaş, Soner, “Yeni TTK’da Limited Şirket Kuruluşu İçin Öngörülen Temel Yenilikler Ve Değişiklikler” **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2012, s. 203-212.

Altaş, Soner, “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yönetim ve Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Devri” **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 2011, s. 99-101.

Altaş, Soner, **Yeni TTK’ya Göre Anonim Şirket Genel Kurul Toplantısında Bakanlık Temsilcisi Bulundurulması, Toplantının Ertenilmesi ve Online Genel Kurul**, Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2012, (<http://www.ticaretkanunu.net/makale-19/> E.t.: 04.05.2016).

Altaş, Soner, **Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketler Karşılaştırmalı, Açıklamalı, Gerekçeli**, 1. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.

Andıç, Pınar, **Ticaret Hukuku-1**, Agon Yayınları, Ankara, 2006.

Arens, A. and Loebbecke, J., “**Auditing An Integrated Approach**”, Prentice Hall College Div. USA, 2000.

Arkan, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku** 9. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü-Türkiye İş Bankası Vakfı, Ankara, 2005.

Arslan, Özkan, “Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarınca Denetçi Seçilmesi Mümkün Müdür?” **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 2016, s. 135-139.

ASMMMO, **Denetim Sınavı Ders Notları**, Şubat 2015.

Avrupa Birliği Bakanlığı, Tek Pazar ve Rekabet Başkanlığı, **6. Fesil** (<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=71&l=1> E.t.:15.05.2016)

Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, 3. Basım, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000.

Bozkurt, Tamer, **THEMİS-Ticaret Hukuku**, 4. Baskı, İkinci Sayfa Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Bozkurt, Tamer, **THEMİS-Ticaret Hukuku**, 6. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, Cilt 2, İstanbul, 2012.

Carmichael, Douglas R. and John J. Willingham, **Auditing Concepts and Methods**, McGraw-Hill Inc., New York, 1989.

Dal, Seniha ve Ercan, Çalış, Yıldırım, “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi” **Mali Çözüm Dergisi** Temmuz-Ağustos 2013, s. 87-106.

Deis R. Donald, Giroux, A. Gary, “Determinants of Audit Quality in Public Sector”, **The Accounting Review**, Vol:67, Issue:3, July-1992, pp. 462-479.

Dinç, Engin ve Hasan Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi:İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”

Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 21, Haziran 2009, s. 157-184.

Elitaş, Cemal; Mehtap, Karakoç ve Serkan, Özdemir “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları” **World Of IFRS**, Ekim 2011, s. 2-6.

Ercan, Tayfun, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri**, 2. Baskı, Adalet yayınevi, Ankara, 2012.

Ertugay, Emrah, “Bağımsız Denetim” **TESMER Sunum Notları**, Ankara, 2016.

Ertugay, Emrah, **SMMM Muhasebe Denetimi Sunum Notları**, Ankara, 2016.

Gezmiş, Şeyma ve Mustafa, BAŞARAN, **Limited Şirketler Rehberi**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2012.

Güçlü, Nezahat, “Stratejik Yönetim”, **G.Ü. Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt 23, Sayı 2, 2003, s. 61-85.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Veri Bültenleri, (<http://risk.gtb.gov.tr/istatistikler/veribultenleri/2016> E.t.:10.02.2017)

İç Ticaret Genel Müdürlüğü, “Lisanslı Depoculuk ve Ürün İhtisas Borsacılığı Genel Bilgi” (<http://icticaret.gtb.gov.tr/hizmetler/lisansli-depoculuk-ve-urun-ih-tisas-borsaciligi/genel-bilgiler> E.t.:11.04.2017)

İç Ticaret Genel Müdürlüğü, “Lisanslı Depo İşletmeleri” (<http://icticaret.gtb.gov.tr/hizmetler/lisansli-depoculuk-ve-urun-ih-tisas-borsaciligi/kurulus-ve-faaliyet-izinleri/lisansli-depo-isletmeleri> E.t: 09.06.2017)

Karahan, Sami, **Ticari İşletme Hukuku**, 22. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2011.

Karasar, Niyazi, **Bilimsel Araştırma Yöntemi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005.

Kavak, Ahmet, **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, 1.Basım, Beta Yayınevi, İstanbul, 2005.

KGK, Bağımsız Denetçiler, (http://kgk.gov.tr/bagimsiz_denetciler/Istatistik-BSD.aspx E.t.:21.12.2016).

KGK, Bağımsız Denetim Kuruluşları, (<http://denkur.kgk.gov.tr/> E.t.:22.12.2016).

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

Özkorkut, Korkut, **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, II. Tıpkı Bası, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2013.

Ricchiute N. David, **Auditing**, South-Western College Publishing, 4th Edition, Ohio-1995.

Stephen, Kwaku Asare, Lawrence, A. Cunningham, Arnold Wright, “The Sarbanes-Oxley Act: Legal Implications And Research Opportunities, Research in Accounting, Regulation”, Volume 19, 2007, pp. 82.

Terzi, Serkan; İlker, Kıymetli, Şen ve Bilal, Solak, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul’da Ampirik Bir Araştırma” **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 10, Sayı 23, 2014, s. 192-204.

Topçuoğlu, Metin, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012.

Tuan, Jale ve Koray, Tuan, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri” **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, 2009, s. 343-358.

TURMOB, **Üye İstatistikleri**, (<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/UyeIstatistikleri/Istatistik.aspx?param=vXvxwCI6ot9pPcXFubSCwbt6HC4VRmWbBt1c3GqpPMPPVd/CG1XAs8KhjwnilX244LGhtByPAxXvPkK7F7gbbg==> E.t.:25.12.2016)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları**, Deloitte yayınları, İstanbul, 2008.

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

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

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

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

Yereli, N. Ayşe ve Burak, Özdoğan, **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, Manisa, 2009.

Yıldırım, A. Haydar ve Olcay, Kolotoğlu, **Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi Birleşmesi Devri Nevi Değişikliği Bۆlünme ve Hisse Değişimi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2003.

Yararlanılan Kaynak Mevzuat

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malı MuŐavirlik ve Yeminli Malı MuŐavirlik Kanunu

4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanun

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun GerekÇesi

6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

6455 sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6762 sayılı (Mülga) Türk Ticaret Kanunu

6762 sayılı (Mülga) Türk Ticaret Kanunu GerekÇesi

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)

666 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Gerekçesi



EKLER

Ek-1

ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Bu Anket Formu, “6102 Sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Verilen Denetimin Sermaye Şirketleri Üzerine Etkileri: Lisanslı Depoculuk Firmaları Üzerine Bir Araştırma” isimli Yüksek Lisans Tez çalışması için hazırlanmıştır. Cevaplarınız, bilimsel bir çalışmada kullanılacağı için ad ve soyadı belirtmenize gerek olmayıp, elde edilen bilgiler bu Tez Çalışma amacı dışında kullanılmayacaktır. Cevaplarınız son derece önemlidir.

Zaman ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederim.

Genel Bilgiler

Soru 1: Cinsiyetiniz: Kadın () Erkek ()

Soru 2: Öğrenim durumunuz:

Lise () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora () Diğer
(.....)

Soru 3: Sahibi/Ortağı olduğunuz veya çalıştığınız firmadaki göreviniz veya unvanınız:

Genel Müdür () Muhasebe Müdürü () Yönetim Kurulu Üyesi () Diğer
(.....)

Soru 4: Firmanın kuruluşundan itibaren geçen süre:

1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16 yıldan daha fazla ()

Maliyet ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkisi

Soru 5: Bağımsız denetim lisanslı depo işletmelerinin maliyetlerini arttırmaktadır.

Kesinlikle () Katılmıyorum () Kararsızım/ Bu ()
Katılmıyorum Konuda Bilgim Yok
Katılıyorum () Kesinlikle Katılıyorum ()

Soru 6: Bağımsız denetim, lisanslı depo işletmelerinin yönetim faaliyetlerinde olumlu yönde değişikliğe neden olmaktadır:

Kesinlikle () Katılmıyorum () Kararsızım/ Bu ()
Katılmıyorum Konuda Bilgim Yok
Katılıyorum () Kesinlikle Katılıyorum ()

Soru 7: Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararları olumlu yönde etkiler:

Kesinlikle () Katılmıyorum () Kararsızım/ Bu ()
Katılmıyorum () Konuda Bilgim Yok
Katılıyorum () Kesinlikle Katılıyorum ()

Ortaklar Üzerine Etkisi

Soru 8: Bağımsız denetim, ortakların işletme faaliyetleri hakkındaki bilgi düzeyini artırmaktadır:

Kesinlikle () Katılmıyorum () Kararsızım/ Bu ()
Katılmıyorum () Konuda Bilgim Yok
Katılıyorum () Kesinlikle Katılıyorum ()

Soru 9: Bağımsız denetim, ortakların işletmeye olan güvenini artırmaktadır:

Kesinlikle () Katılmıyorum () Kararsızım/ Bu ()
Katılmıyorum () Konuda Bilgim Yok
Katılıyorum () Kesinlikle Katılıyorum ()

İşletme Finansmanı Üzerine Etkisi

Soru 10: Bağımsız denetim, işletmenin daha kolay finansman sağlamasına katkı sağlamaktadır.

Kesinlikle () Katılmıyorum () Kararsızım/ Bu ()
Katılmıyorum () Konuda Bilgim Yok
Katılıyorum () Kesinlikle Katılıyorum ()

Soru 11: Bağımsız denetim yatırımcıların, yatırım kararları üzerinde olumlu etkiye sahiptir.

Kesinlikle () Katılmıyorum () Kararsızım/ Bu ()
Katılmıyorum () Konuda Bilgim Yok
Katılıyorum () Kesinlikle Katılıyorum ()

İşletme Politikaları ve Kurumsal Yapısı Üzerine Etkisi

Soru 12 : Bağımsız denetim raporlarının işletme politikalarının değişmesinde olumlu etkileri vardır.

Kesinlikle () Katılmıyorum () Kararsızım/ Bu ()
Katılmıyorum () Konuda Bilgim Yok
Katılıyorum () Kesinlikle Katılıyorum ()

Soru 13 : Bağımsız denetimin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi işletmenin kurumsal yapısının gelişmesine olumlu katkı sağlar.

Kesinlikle () Katılmıyorum () Kararsızım/ Bu ()
Katılmıyorum () Konuda Bilgim Yok
Katılıyorum () Kesinlikle Katılıyorum ()