

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI

ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Betül ÇATALOLUK

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Rauf KARASU

Kırıkkale - 2014

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışma, son mevzuat değişikliklerinden sonra anonim şirketlerde bağımsız dış denetim konusunun hukuki yönünün incelenmesi amacıyla yapılmıştır. Uzun bir öğrenim sonucu oluşan bu teze birçok kimsenin katkısı bulunmaktadır. Yüksek lisans tezimin ortaya çıkmasında tez danışmanım, Sayın Hocam Doç. Dr. Rauf KARASU'ya, gösterdiği anlayış ve yardımlarından dolayı teşekkürlerimi sunarım. Yine burada yüksek lisans eğitim sürecinde emeği geçen değerli hocalarıma ve her düzeydeki okulda engin bilgilerinden yararlandığım bütün hocalarıma teşekkür ederim. Her zaman beni destekleyip, sevgiyle kuşatan anneme, babama ve kardeşlerime de ayrıca şükranlarımı sunarım.

ÖZET

[ÇATALOLUK, Betül]. [Anonim Şirketlerde Bağımsız Dış Denetim], [Yüksek Lisans Tezi], Kırıkkale, [2014]

Anonim şirketlerde, şirket ortaklarının ve alacaklılarının korunması oldukça önemlidir. Ayrıca, yatırımcıların korunması ve ticari hayatta anonim şirketlere duyulan güvenin sağlanması bu tür şirketlerin etkin bir şekilde denetlenmesi ile mümkündür. Bu nedenle 6102 sayılı TTK ile anonim şirketlerin denetiminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Son yapılan mevzuat değişikliklerini dikkate alarak hazırlanan bu yüksek lisans tez çalışmasında; anonim şirketlerde bağımsız dış denetim konusu ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler

1. Anonim Şirketler
2. Bağımsız Dış Denetim
3. Denetim
4. Denetim Raporu
5. Türk Ticaret Kanunu

ABSTRACT

[ÇATALOLUK, Betül]. [Independent External Auditing Of Incorporated Company], [Master's Thesis], Kırıkkale, [2014]

Protection of the shareholders and creditors of incorporated companies is very important. In addition, the protection of investors and corporations to commercial life of the trust to ensure the effective monitoring of such companies possible. Therefore, drastic changes are made under the supervision of companies, taking into account the latest changes to regulations prepared a thesis on it; independent external audit issues in incorporated companies were examined in detail.

Key Words

- 1. Incorporated Company**
- 2. Independent External Auditing**
- 3. Audit**
- 4. Audit letters**
- 5. Turkish Commercial Code**

SİMGELER VE KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Ana Bilim Dalı
BATİDER	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
Bilig	: Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
İYMMO	: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİK	: Kamu İktisadi Kuruluşu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
m.	: Madde
MÖDAV	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
No	: Numara
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
sa.	: Sayılı
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

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

TÜSİAD : Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği

vb. : Ve benzeri

vd. : Ve devamı

YMM : Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
TÜRKÇE ÖZET SAYFASI.....	ii
İNGİLİZCE ÖZET (ABSTRACT) SAYFASI.....	iii
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	vi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ

I. DENETİM KAVRAMI.....	4
II. DENETİM TÜRLERİ.....	6
A. Amaçları Bakımından Denetim Türleri.....	6
1. Finansal Tablo Denetimi.....	6
2. Uygunluk Denetimi.....	7
3. Faaliyet Denetimi.....	8
B. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri.....	9
1. Zorunlu Denetim.....	10
2. İsteğe Bağlı Denetim.....	10
C. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	11
1. Genel Denetim.....	11

2. Özel Denetim.....	11
D. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri.....	11
1. İç Denetim.....	12
2. Dış Denetim.....	13
a. Bağımsız Denetim.....	13
b. Kamu Denetimi.....	14
III. DENETÇİ TÜRLERİ.....	14
A. İç Denetçiler.....	14
B. Bağımsız Denetçiler.....	15
C. Kamu Denetçileri.....	16

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, AMACI, KAPSAMI, İŞLEVİ, ÖNEMİ VE YARARLARI

I. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI.....	18
II. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI.....	19
III. BAĞIMSIZ DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI.....	20
IV. BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLEVLERİ.....	23
A. Bilgilendirme İşlevi.....	24
B. Koruyuculuk İşlevi.....	24
C. Caydırıcılık İşlevi.....	24
V. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE YARARLARI.....	25

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

I. HUKUKİ NİTELİĞİ.....	29
A. Hizmet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması.....	30
B. Vekalet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması.....	33
C. Eser Sözleşmesi ile Karşılaştırılması.....	36
D. Değerlendirme.....	38
II. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TARAFLARI.....	39
A. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler.....	39
1. Herhangi Bir Ölçüte Bakılmaksızın Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler.....	42
2. Ölçütlerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler.....	44
a. Genel Ölçütler ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler.....	44
b. Özel Ölçütler ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler.....	46
3. Ölçüt Uygulamasına İlişkin Esaslar.....	48
4. Ölçütlerin Değerlendirilmesine İlişkin Hükümler.....	51
a. Esas Alınacak Finansal Tablolar.....	52
b. Aktif Toplamı ve Yıllık Net Satış Hasılatının Hesaplanması.....	54
c. Çalışan Sayısının Hesaplanması.....	57
5. Bağımsız Denetim Kapsamından Çıkmaya İlişkin Usul ve Esaslar.....	58
6. 6455 Sayılı Kanunla Eklenen TTK m. 397/5 Hükümü Gereğince Denetime Tabi Olan Anonim Şirketler.....	60

B. Bağımsız Denetim Yapacak Kişi ve Kuruluşlar	62
1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi.....	64
2. Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi.....	68
3. Bağımsız Denetçilerin Denetlenmesi ve İncelenmesi.....	70
III. DENETÇİNİN SEÇİMİ	75
A. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi.....	75
B. Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi.....	77
C. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması.....	78
IV. DENETÇİNİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ	81
V. DENETÇİ OLMASI VE DENETİM YAPMASI YASAKLANANLAR	92
VI. DENETÇİLERE GETİRİLEN SINIRLAMALAR	95
VII. DENETÇİYE YARDIM YÜKÜMLÜLÜĞÜ	99
VIII. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ	101
A. Sözleşmenin Denetime Tabi Anonim Şirket Tarafından Sona Erdirilmesi.....	102
B. Sözleşmenin Denetçi Tarafından Sona Erdirilmesi.....	104

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM RAPORU VE DENETÇİ GÖRÜŞÜ

I. DENETİM RAPORU	108
A. Şirketin Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporu.....	110
B. Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyetlerine İlişkin Denetim Raporu.....	111

C. Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Sistemine ve Komitesine İlişkin Denetim Raporu.....	112
II. DENETİM SONUCUNUN GÖRÜŞ YAZISI İLE BELİRTİLMESİ.....	113
A. Olumlu Görüş Yazısı.....	114
B. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı.....	115
C. Olumsuz Görüş Yazısı.....	116
D. Görüş Vermekten Kaçınma.....	118
II. DENETÇİ İLE ANONİM ŞİRKET ARASINDAKİ GÖRÜŞ AYRILIKLARININ GİDERİLMESİ.....	119
III. DENETİM RAPORLARININ VE GÖRÜŞ YAZISININ İLAN EDİLMESİ.....	120

BEŞİNCİ BÖLÜM

DENETÇİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU VE İBRASI

I. HUKUKİ SORUMLULUK.....	121
II. DENETÇİNİN İBRASI.....	126
SONUÇ.....	128
KAYNAKÇA.....	130

GİRİŞ

Son yıllarda giderek artan küreselleşme, her alanda olduğu gibi ekonomi ve ticaret hayatını da oldukça etkilemiştir. Bu sebeple ülkemizde de dünya piyasalarındaki rekabetle baş edebilen, kurumsallaşmış, güçlü şirketler oluşturabilmek için yeni bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulmuştur.¹

13.01.2011'de TBMM Genel Kurulu tarafından kabul edilen, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile ticaret hayatımızda köklü yenilik ve değişikliklere gidilmiştir. Söz konusu değişiklik ve yeniliklerden biri de bizim çalışma konumuzu oluşturan “*Bağımsız Denetim*” dir.

6102 sayılı TTK, bir şirket organı olan, ancak mesleki kalite şartı aranmayan muraflık sistemini kaldırarak, yerine bağımsız denetim sistemini öngörmüştür. Bağımsız denetim ile, şirketin kanuni organı olmayan ve şirket bünyesi içinde yer almayan, tarafsız ve uzman denetçiler aracılığıyla yapılan denetim kastedilmektedir.²

İktisadi hayatın önemli yapı taşlarından biri olarak kabul edilen anonim şirketler, çok sayıda küçük yatırımcının tasarruflarının bir araya getirilerek üretime ve ülkeye katkıda bulunulmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla ekonomik hayatın dinamikleri içinde çok önemli bir fonksiyona sahip olan anonim şirketlerin iyi yönetilmesi ve yöneticilerin basiretli ve uzman kadrolardan oluşması kadar denetimin de aynı şekilde etkin ve profesyonelce yapılması büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple, ortak sayısı çok olan anonim şirketlerde işlerin giderek karmaşık ve teknik bir hal alması sebebiyle, denetleme görevinin dışarıdan çağrılacak yeterli teknik bilgi ve tecrübeye sahip kişi ve kuruluşlara yaptırılmasının,

¹ Seval Kardeş Selimoğlu, Hülya Göktepe, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm**, S.81, 2007, s.17-44, s.18.

² Rauf Karasu, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Anonim Şirketlerde Kurumsal Yönetim ile İlgili Getirilen Yenilikler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.4, S.2, 2013, s.33-60, s.48.

değişen ve gelişen ticari hayat şartlarına daha uygun düşeceği kanaati doktrinde çok uzun süreden beri savunulmaktaydı.³

Aynı zamanda anonim şirket genel kurulunda seçilen denetçilerin aynı menfaat grubu tarafından seçilmiş olan yönetim kurulu üyelerini denetlemesi, denetimin etkin ve sağlıklı olmadığı yönünde uygulamada şikayet konusu edilmekteydi.⁴ Bununla beraber, yaşanan ekonomik kriz durumlarında, yönetim kurullarının beceriksizliği, hatta bazen kasıtlı olarak kötü niyetli yönetilmeleri ve şirket iflaslarına tanık olunması, anonim şirketlerde daha etkin denetlemeyi zorunlu kılmıştır.⁵

Bağımsız denetimin amacı, işletmelerin kamuoyuna açıkladıkları finansal nitelikteki bilgilerin açık ve şeffaf olduklarının denetim yoluyla saptanması ve bu durumun bilgi kullanıcılarına bir raporla sunularak, onlar üzerinde makul bir güvence yaratılmasıdır.⁶ Zaten yeni TTK ile amaçlanan da Türk şirketlerinde kurumsal yönetim ilkelerinden olan şeffaflık, adillik, hesap verebilirlik ve sorumluluk kriterlerinin hayata geçirilerek yönetilmesi idi.⁷ Böylelikle 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır. Bu ilkelerin bir gereği olan şeffaflığın sağlanabilmesi için de denetime özel bir önem verilmiş, denetimle ilgili maddeler kapsamlı olarak değiştirilmiştir.⁸

Çalışma konumuz beş bölüm altında incelenmiş olup; ilk bölüm olarak denetim kavramı, denetim ve denetçi türleri üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde, bağımsız denetim kavramı kapsamlı olarak ele alınmış olup; amacı, konusu, işlevi, önemi ve yararları belirtilmiştir. Üçüncü bölümde, bağımsız denetim sözleşmesi tüm

³ Suat Yıldırım, “Türk Ticaret Kanun Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Denetim”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, S.1, MÖDAV, 2008, s.141-169, s.144.

⁴ Yahya Deryal, Mehmet Durgut, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış”, **Mali Çözüm**, S.96, 2009, s.35-66, s.35.

⁵ Yıldırım, Anonim Şirketlerde Denetim, s.145.

⁶ Sami Karacan, Rahmi Uygun, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama**, Kocaeli, Mayıs 2012, s.26.

⁷ Yahya Arıkan, “Yeni TTK’da ‘Budama’ ve Bağımsız Denetim’de ‘Tarihi Sorumluluk’”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2012, s.9-13, s.9.

⁸ Selimoğlu, Göktepe, s.43.

konu kapsamı dahil olmak üzere ayrı ayrı başlıklar halinde ayrıntılı olarak incelenmiştir. Dördüncü bölümde, denetim raporu ve denetçi görüşü konusu anlatılmış olup; son bölümde, denetçinin hukuki sorumluluğu ve ibrası konusuna yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ

I. DENETİM KAVRAMI

Denetim, sözlük anlamı olarak “denetleme”, “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, teftiş, murakabe, kontrol” olarak tanımlanmaktadır.⁹ Başka bir ifadeyle denetim, denetim konusu olan durum, olay ve işlemlerin; doğruluk, geçerlilik ve uygunluk yönlerinden önceden saptanmış kurallara ve yöntemlere göre incelenip, araştırılarak; gerçekleri yansıtıp yansıtmadıkları hakkında bir sonuca varılması olarak tanımlanabilir.¹⁰

Ekonomi ve mali alanlardaki gelişmeler sebebiyle, denetime, farklı dönemlerde değişik anlamlar yüklenmiştir. Bu durum, denetimin tanımının da farklı biçimlerde yapılmasına yol açmıştır. Dar anlamda denetim, işletmelerin finansal tabloları ve muhasebe kayıtlarının incelenmesidir. Ancak, bugün gelinen noktada denetimin bu tanımı yetersiz kalmaktadır.¹¹

Daha geniş bir yaklaşımla denetim, ekonomik olay ve faaliyetlerle ilgili savların önceden belirlenmiş kriter ve ölçütlere uygunluğunu araştırmak ve elde edilen sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.¹²

⁹ Yaşar Okur, “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, **Maliye Dergisi**, S.158, Ocak-Haziran 2010, s.570-586, s.573.

¹⁰ Sadık Baklacioğlu, “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, (Profesör Bedri Gürsoy’a Armağan), C.47, S.3-4, 1992, s.21-55, s.23.

¹¹ Yıldırım, Anonim Şirketlerde Denetim, s.145.

¹² Sinan Ayık, “Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul, 2009, s.77.

Denetimin amacı, rakamlar ile ifade edilebilen bilgilerin önceden saptanmış kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda rapor vermektir. Bu nedenle denetim, rakamlaştırılabilir bilgiler ile kıstasların karşılaştırılması işlemi olarak tanımlanabilir.¹³

Yapılan tanımlar doğrultusunda denetimin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür¹⁴:

- *Denetim bir süreçtir.* Anlık bir işlem değildir. Denetim akılcı, planlı ve bilimsel bir temeli olan dinamik bir kayıt toplama ve değerlendirme sürecidir.
- *Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgilidir.* İktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri vardır.
- *Denetim, önceden belirlenmiş ortak esaslara (ölçütlere) dayanır.* Denetçi sonuç ve bulgularını ilgililere bildirmek için ortak bir haberleşme dili kullanır. Bu dil önceden belirlenmiş hedefler, standartlar ve ölçütleri esas alır.
- *Denetim tarafsızdır.* Denetçi önyargıdan uzak, bağımsız olarak inceleme yapmakta ve ulaştığı sonuçları tarafsız olarak titizlikle topladığı delillere dayandırarak ilgililere sunmaktadır.
- *Sonuçları bildirme (rapor) denetimin son aşamasıdır.* Denetçi inceleme ile ilgili bulgularını, görüş ve yargısını yazılı bir rapor ile açıklamaktadır.
- *Denetim ileriye dönüktür.* Geçmişteki olay, işlem ve faaliyetler ele alınarak bir sonuca ulaşılsa da; denetimde asıl amaç, geçmişe ait zararları gidermekten çok gelecekte doğması muhtemel zararları önleyici tedbirleri belirlemektir. Bu yönüyle denetim bir *gelecek sigortası* niteliğindedir.

¹³ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4.Bası, 1995, s.5.

¹⁴ Murat Erdoğan, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, C.3, S.1, 2002, s.51-63, s.56.

II. DENETİM TÜRLERİ

Denetim faaliyetleri, farklı kriter ve bakış açılarına göre sınıflandırılabilir.

A. Amaçları Bakımından Denetim Türleri

Amacına göre denetim faaliyetleri, “*Finansal Tablo Denetimi*”, “*Uygunluk Denetimi*” ve “*Faaliyet Denetimi*” olmak üzere üçe ayrılır.

1. Finansal Tablo Denetimi

Muhasebe bilgilerinin bir özetinin belli dönemlerde ilgililere sunulması ile, ilgililerin işletme hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olmalarını sağlayan finansal tabloları: bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve kar dağıtım tablosu oluşturur.

En yaygın kullanılan denetim türlerinden biri olan finansal tablo denetimi, işletmenin finansal tablolarını, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu araştırarak, işletmenin finansal durumunu tüm şeffaflığıyla gösterebilmek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.¹⁵

Finansal tabloların denetimi, işletme içinden çok işletme dışındaki kişileri ilgilendirmektedir. Bu sebep, anılan denetimi yapacak kimselerin, işletme dışından ve bağımsız kişiler olması zorunluluğunu doğurmuştur. Finansal tablolar denetimine bu nedenle bağımsız denetim veya bağımsız dış denetim de denilmektedir.¹⁶

¹⁵ Kayahan Tüm, “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Adana, 2010, s.19.

¹⁶ Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara, 2005, s.34.

Finansal tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıda sıralanmıştır:¹⁷

- Bu denetimde amaç işletmenin finansal tablolarına olan güvenin sağlanması,
- Finansal tabloları denetleyen denetçinin, işletmeye veya herhangi bir gruba bağlı olmayarak ayrı bağımsız bir kişiliği olmalı,
- Finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılması hedeflenmeli,
- Denetçi tarafından finansal tablolar hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmalı ve tek tek yanlışlar incelenmemeli,
- Denetçi finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkındaki görüşünü makul bir güvenilirlik temeline dayandırmalıdır. Hiçbir zaman finansal tabloların mutlak güvenilir olduğu sonucuna varılmamaktadır.

2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme yönetimi tarafından konulan kuralların ve işletme politikalarının ne ölçüde uygulandığının saptanması için yapılan denetim türüdür.¹⁸ Önceden saptanmış kurallar uygunluk denetiminde karşılaştırma ölçütleridir.¹⁹ Dolayısıyla uygunluk denetiminde amaç, denetlenen işletme personelinin yaptığı işlemlerde, bazı üst makamlarca konulmuş olan belli usul ve kurallara uyulup uyulmadığının tespit edilmesidir.²⁰

¹⁷ İlknur Kayacık, “Aracı Kurumlarda Bağımsız Denetim Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul, 2012, s.77.

¹⁸ Güldem Dalak, “Denetim ve Kalite Denetimi”, **Muğla Üniversitesi SBE Dergisi**, C.1, S.1, Güz 2000, s.65-79, s.69.

¹⁹ Kayacık, s.78.

²⁰ A. Yasin Karanfiloğlu, “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, **Sayıştay Dergisi**, S.35, Ekim-Aralık 1999, s.28-37, s.30.

Yapılan işlemlerin karşılaştırma ölçütlerine uygunluk derecesinin araştırılmasında sürdürülecek bir denetimin etkinliğinin artırılması için; denetim yapacak denetçinin bu konularda yetenekli olması, işletme içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin mevcut olması ve uygunluk denetimi sonuçlarının raporlamasının bir sisteme bağlanmış olması koşulları gereklidir.²¹

Uygunluk denetimi neticesinde elde edilen sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanmaktadır. Bu sebeple bu denetim genel itibariyle iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır.²² İşletme içi kişiler tarafından yapılan uygunluk denetimine örnek olarak: bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşip aşmadığının, bankanın müfettişleri tarafından denetlenmesi ve bir işletmenin mahsup fişlerinin yetkililerce mi doldurulduğu hususunun iç denetçiler tarafından incelenmesi halleri örnek gösterilebilir.²³ İşletme dışı kişiler tarafından yapılan uygunluk denetimine örnek olarak: kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun Sayıştay tarafından; kamu ya da özel kişi ve kurumlara ait işyerlerinde çalışanların ücret durumlarını gösteren bordrolarının, sigorta bildirimlerinin ve çalışmasıyla ilgili düzenlenmesi gereken diğer belgelerin ilgili mevzuatlara uygunluğunun SGK ve İş Müfettişleri tarafından araştırılması gösterilebilir.²⁴

3. Faaliyet Denetimi

Bir işletmenin hedeflerine ulaşip ulaşmadığını ve ekonomik olarak işleyip işlemediğini saptamak amacıyla işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını objektif ölçülerle değerlendirmeye ve bununla beraber yönetime

²¹ Ersin Güredin, **Denetim**, 10.Bası, Ekim 2000, s.14.

²² Levent Sezal, “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Adana, 2006, s.14.

²³ Özgür Çatıkkaş, Mustafa Okur, İsmail Balkan, **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:287, İstanbul, 2012, s.7.

²⁴ Karacan, Uygun, s.32.

önerilerde bulunma çalışmalarına faaliyet denetimi denir.²⁵ Diğer bir ifadeyle faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik yönünden değerlendirme ve bunların geliştirilmesi için yönetime tavsiyelerde bulunma sürecidir²⁶.

Etkenlik ve etkinlik kavramları, değerlendirme konusu ve şartlarına göre değişir. Anılan kavramların subjektif olması; denetçilerin analitik bir zihin yapısına sahip olmalarını gerektirmektedir.²⁷ Faaliyet denetiminde, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasının zor olması sebebiyle bu denetim, finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zordur.²⁸

Faaliyet denetimi mali nitelikte olmayan faaliyetleri de konu alır. Bu denetim, işletmenin örgütsel yapısını, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. İşletmenin finans, pazarlama, satın alma, araştırma geliştirme ve insan kaynakları gibi bölümlerinin faaliyetlerinin işletme politikalarına uygunluğunun incelenmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturur.²⁹

Faaliyet denetiminde amaçlanan, işletmenin performansını ölçmenin yanı sıra işletmenin gelişmesi için tavsiyelerde bulunmaktır.³⁰ Bu nedenle faaliyet denetimi, bir yönetim danışmanlığı şeklinde nitelendirilmektedir.³¹

B. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılma nedenlerine bağlı olarak denetim türleri, zorunlu ve isteğe bağlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

²⁵ Dalak, s.69.

²⁶ Karanfiloğlu, s.31.

²⁷ Gürbüz, s.13.

²⁸ Güredin, s.15.

²⁹ Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, 2009, s.40.

³⁰ Yasin Ulusoy, "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.7, S.2, 2005, s.265-300, s.273.

³¹ Güredin, s.16.

1. Zorunlu Denetim

Zorunlu denetim, denetime tabi tutulacak işletmenin isteği aranmaksızın, mevzuat gereği yapılması gereken denetimdir. Bu denetim türünde denetimin kim tarafından, nasıl ve hangi sürede yapılacağı bellidir.

Bu denetim şekli mevzuattan kaynaklandığı için uyulmaması takdirde çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. TTK'da düzenlenen “bağımsız denetim” aynı zamanda zorunlu bir denetimdir. TTK 397 nci maddenin 2 nci fıkrası, denetimden geçmemiş finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunu düzenlenmemiş hükmünde saymaktadır.

2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, işletmenin kendi içinden kaynaklanan ihtiyaçlarına binaen, tamamen kendi isteği üzerine yapılan denetim türüdür. Anılan denetimin yapılması için her hangi bir yasal zorunluluk bulunmamaktadır.³²

Bu tür denetim çalışmalarının sınırları, denetimi isteyenlerce belirlenir. Ancak isteğe bağlı denetimlerde de denetçi, tüm çalışmalarında olduğu gibi, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermekle yükümlüdür. Bu nedenle zorunlu denetim ile isteğe bağlı denetimler arasında uygulama yönünde önemli bir fark bulunmamaktadır.³³

İsteğe bağlı denetim sayesinde, işletmeler hem mali durumları hakkında sağlıklı bilgiler elde etmekte, hem de işletmenin ekonomik durumuyla ilgili üçüncü şahıslara güven vermektedirler.³⁴

³² Yasin Ulusoy, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006 s.14;

Tüm, s.21.

³³ Gürbüz, s.16.

³⁴ Çelik, s.33.

C. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim türleri, genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki sınıfa ayrılmaktadır.

1. Genel Denetim

Genel denetim, işletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile muhasebe çalışmalarının tamamını kapsamaktadır. Bu denetim türünde işletmenin mali durumunun ve muhasebedeki görüntüsünün doğru ve düzgün olup olmadığı araştırılır.³⁵

2. Özel Denetim

Özel denetim, işletmenin muhasebe sisteminin belli bir konusunda yapılan ve yalnızca bu konu hakkında görüş açıklamayı amaçlayan bir denetim türüdür.³⁶ Genel denetim ile özel denetim arasında, denetime tabi tutulan işlemler bakımından fark bulunmaktadır. Özel denetimde, denetim konusu sınırlandırılmıştır.³⁷

D. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri

Denetim çalışmalarını yürüten denetçilerin, işletme ile arasındaki örgütsel ilişkiye göre denetim, iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İşletme dışından, bağımsız uzmanlar tarafından yapılan denetime dış denetim denir.

³⁵ Karanfiloğlu, s.32.

³⁶ Adnan Dönmez, “Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme”, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, SBE, Antalya, 2002, s.11.

³⁷ Aytaç Köksal, “ Bağımsız Denetim Sözleşmesi”, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, SBE, Özel Hukuk (Ticaret Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara, 2008, s.35.

İşletmenin bünyesinden veya işletme adına çalışan denetçilerin yaptıkları denetime, iç denetim denir. Bu kapsamda değerlendirilen denetçi statülerine göre denetim türleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1. İç Denetim

İç denetim, denetime tabi tutulan işletmenin mali nitelikli olan ve olmayan faaliyetlerinin, işletmenin elemanları olan iç denetçiler tarafından incelenerek değerlendirilmesinin yapıldığı, denetimi ifade etmektedir.³⁸ İç denetim, işletmenin kendi personeli tarafından, işletme plan ve politikaları çerçevesinde işletme faaliyetlerinin denetlendiği, yalnızca üst yönetime bağımlı bir denetim çeşididir. Bu denetimde denetçi, iç kontrol anlayışına ilişkin bilgiler elde eder.³⁹

İlk zamanlarda, iç denetim fonksiyonunun uygulanma amacı; hırsızlığı önlemek, hataları bulmak ve yanlışlara engel olmak iken, II. Dünya Savaşı sonrası bu durum değişmiş ve işletme faaliyetlerin etkinliğini değerlendirme olmuştur.⁴⁰ İç denetimin temel amacı, işletmeye yarar sağlamak için denetim faaliyetlerini düzenli olarak gerçekleştirmek ve işletme çalışanlarının görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. İşletmenin faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla faaliyette bulunan iç denetim, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerini de bir arada yürütmektedir.⁴¹

İç denetim sürecinin yönetimden destek görmesi, iç denetimden beklenen yararların elde edilebilmesi için önem taşımaktadır. İç denetim biriminin denetim sürecinde kendisinden destek beklediği diğer birimler: üst düzey yöneticileri,

³⁸ Jale Sağlar, Koray Tuan, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri", **Çukurova Üniversitesi SBE Dergisi**, C.18, S.1, 2009, s.343-358, s.357.

³⁹ Dalak, s.69, 70.

⁴⁰ Sağlar, Tuan, s.346.

⁴¹ Sağlar, Tuan, s.345.

denetlenecek birim yöneticileri, orta ve alt kademe yöneticileri ve denetlenen birimin diğer çalışanlarıdır.⁴²

2. Dış Denetim

Dış denetim, denetime tabi tutulan işletmenin örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi olmayan, (işletmenin kendi elemanı olmayan) denetçiler tarafından denetlenmesini ifade eder.⁴³ Dış denetim kavramı, zaman zaman bağımsız denetim kavramı yerine kullanılmakta ise de; esasen ondan daha geniş ve onu da kapsayan bir kavramdır.⁴⁴ Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde iki gruba ayrılarak incelenebilir.

a. Bağımsız Denetim

Finansal tabloların güvenilir olup olmadıklarını objektif olarak belirleyip daha sonra bunu rapor eden faaliyet, bağımsız denetim olarak adlandırılır.⁴⁵ Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının önceden saptanmış kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir ve doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin finansal tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususların tespit edilmesi için yapılan denetimdir.⁴⁶

⁴² Sağlar, Tuan, s.348.

⁴³ Atilla İnan, “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, S.25, Nisan-Haziran 1997, s. 43-59, s.46.

⁴⁴ Asuner Yeşil, “Dış Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye’deki Durumu”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2006, s.10.

⁴⁵ Erdoğan, s.59.

⁴⁶ Durmuş Acar, Serpil Senal, “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, S.35, Ekim 2011, s.33-51, s.34.

b. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca yürütülen finansal tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.⁴⁷ Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan denetçilerle yapılan bu denetimde, gerek kamu kurum ve kuruluşları gerekse özel sektör işletmeleri kamu hukuku yönünden denetlenmektedir.⁴⁸

III. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, denetim çalışmalarını yapan, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir.⁴⁹

A. İç Denetçiler

Bir işletmenin sürekli çalışanı olarak, örgüt yapısı içinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi denilmektedir. Bunlar işletme yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim ve danışmanlık hizmetlerini yürütmekte olup başlıca görevleri; olası hata veya hileleri ortaya çıkartabilmek, iç kontrol yapısını izlemek, öneri ve tavsiyelerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmaktır.⁵⁰ İşletmelerin faaliyetlerinin etkinliğini incelemesi ve işletmenin hedeflerine ne denli ulaşıldığının tespit edilmesi bakımından iç denetim, işletmeler için önemli bir araçtır.⁵¹

⁴⁷ Başak Ataman, "Türkiye'de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış", **Maliye Finans Yazıları**, S.87, Nisan 2010, s.17-26, s.19.

⁴⁸ Kavut, Taş, Şavlı, s.38.

⁴⁹ Gürbüz, s.17.

⁵⁰ Nejat Bozkurt, **Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları**, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara 2012, s.7.

⁵¹ Kavut, Taş, Şavlı, s.37.

İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki en önemli fark bağımsızlık yönü bakımındandır. İç denetçiler, denetledikleri işletmenin bir elemanı olup, işçi-işveren ilişkisi ile örgüte bağlıdırlar. İç denetçilerin yönetim kuruluna bağlı ve onların belirlediği görev alanı içinde kalarak çalışmalarını yürütmeleri sebebiyle işletme dışındaki karar birimleri, iç denetçilerin raporlarına pek güven duymazlar. İç denetçiler, genellikle, işletmenin daha etkin ve etkili yönetilmesi için işletme yöneticilerine bilgi sağlar, önerilerde bulunur.⁵²

İç denetçilerin de bağımsız denetçiler gibi yüksek ahlaki niteliklere sahip olması zorunludur.⁵³ İç denetim biriminin misyonu, *“işletme faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek için düzenlenmiş bağımsız, tarafsız güven ve danışma hizmetleri sağlamaktır”* şeklinde ifade edilebilir.⁵⁴

İç denetçilerin özgeçmişlerine bakıldığında mesleki eğitim açısından genellikle muhasebe kökenli oldukları görülür. Aralarında diğer meslek gruplarından olanlar da bulunmakla birlikte bunların da uzmanlık alanlarının dışında ayrıca muhasebe ve finans eğitimi almış olmaları tercih nedenlerinin başında gelir.⁵⁵

B. Bağımsız Denetçiler

TTK'nın 400 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına göre *“Denetçi”*; *“Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.”*

⁵² Gürbüz, s.23.

⁵³ Gürbüz, s.23.

⁵⁴ Sağlar, Tuan, s.347.

⁵⁵ Karacan, Uygun, s.47.

Bağımsız denetçilerde, aynen, doktorlar, avukatlar, mühendisler gibi serbest meslek mensubu kişiler olup, yaptıkları iş karşılığında ücret alırlar.⁵⁶ Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletmenin bir çalışanı değildirler. Başka bir anlatımla bağımsız denetçilerle, denetledikleri müşteri işletme arasında işçi-işveren ilişkisi söz konusu değildir.

Bağımsız denetçilerin, finansal tabloların doğru hazırlandığı konusunda, yatırımcılara ve kredi verenlere, tarafsız görüşler sunma yükümlülüğü vardır. Bağımsız denetçilerin en başta denetlenen şirketin elemanı olmamaları, gerekli eğitim ve deneyime sahip olmaları ve gerekli kayıtlı inceleme izinleri, onların, bu görüşleri sunabilmek için uygun bir grup olduğunun en önemli göstergeleridir.⁵⁷

Netice itibariyle bağımsız denetçiler, sahip oldukları eğitim, tecrübe ve bağımsız olma nitelikleri ile her türlü denetim faaliyetlerini yapabilecek kişiler olarak tanımlanabilir.⁵⁸

C. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamu kurumları, içinde örgütlenmiş, kamu yararına görev yapan kişilerdir. Kamu denetçileri kendi kurumlarında iç denetim görevini, özel sektör işletmelerinde ise kamu denetimi görevini yerine getirmektedirler.⁵⁹ Bu denetçilerin amaçları, bağlı oldukları örgütleri ilgilendiren konularda kamu örgütlerinin ve özel sektördeki işletmelerin faaliyetlerini, finansal kayıt ve tablolarını incelemektir.⁶⁰

⁵⁶ Sağlar, Tuan, s.357.

⁵⁷ Ebru Esendemir, "Finansal Bilginin Güvenilirliği ile İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler", *Journal of Yasar University*, C.6, S.23, 2011, s.3890-3903, s.3897.

⁵⁸ Sağlar, Tuan, s.350.

⁵⁹ Bozkurt, s.7.

⁶⁰ Gürbüz, s.24.

Kamu denetçileri, denetledikleri işletmenin faaliyetlerinin mevzuata ve kamu yararına uygunluğunu tespit edebilmek için, işletmenin kayıtlarının, işlemlerinin ve beyan ettiği vergilerinin denetimlerini yaparlar. Kamu denetçileri bu görevini yerine getirirken tarafsız ve objektif davranmakla birlikte kamu yararını ön planda tutarak denetim faaliyetini yürütürler.⁶¹

Yine kamu denetçileri bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri örgütler ve olaylar ile ilgili olarak rapor verirler. Ücretleri devlet tarafından ödenen denetçilerdir. Ülkemizde kamu denetçileri Maliye Müfettişi, Vergi Denetmeni, Gelirler Kontrolörü, Müfettiş, Sayıştay Denetçisi gibi unvanlarla anılmaktadır.

⁶¹ Kavut, Taş, Şavlı, s.38.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, AMACI, KAPSAMI, İŞLEVİ, ÖNEMİ VE YARARLARI

I. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Bağımsız denetim kavramı yerine, doktrinde “*bağımsız dış denetim*” ifadesi de kullanılmaktadır. Bağımsız denetimin, uluslararası denetim literatüründeki tam karşılığı da “*independent external auditing*”tir. Burada “*external*” yani “*dış*” terimi, denetim kurumunun, denetlenen işletme ile bir çıkar ilişkisinin bulunmayışını, vurgulamakta ve “*bağımsızlık*” sözcüğünü kuvvetlendirmektedir.⁶²

26.09.2011 tarih ve 660 sayılı “*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*”ye dayanılarak “*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*” tarafından hazırlanan 28509 sayı ve 26.12.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanıp, yürürlüğe giren “*Bağımsız Denetim Yönetmeliği*”nin “*Tanımlar*” başlıklı 4 üncü maddenin (b) bendine göre;

“*Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını, ifade eder*”.

⁶² Burak İnam, “Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Ankara, 2007, s.12.

Bağımsız denetimin ortaya çıkmasında birçok sebep etkili olmuştur. Bunlar genel olarak şu şekilde ifade edilebilir.⁶³

- İç denetimin yetersiz kalması,
- İşletmeler arası ticari ilişkilerin giderek artması gibi nedenlerle finansal verilerde de sayısal bir artışa neden olması (işletme muhasebelerinin büyümesi),
- Uluslararası iş ilişkisinin gelişmesi,
- İşletme muhasebeleriyle ilgilenenlerin artması ve bunlar arasındaki menfaat çatışmaları,
- Muhasebe bilgilerini anlamının belli bir uzmanlık ve deneyim gerektirdiğinin anlaşılmasıdır.

II. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

Bağımsız denetim, denetlenen müşteri işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir kanaat oluşturma sürecidir.⁶⁴ Başlangıçta denetimin amacı, hata ve hileleri beyan etmek iken; 20 nci yüzyılın son çeyreğiyle denetimin amacı finansal tablolara olan güvensizlik sorununu ortadan kaldırmak ve finansal tabloların güvenilirliğini onaylamak şeklinde değişmiştir.⁶⁵ Dolayısıyla günümüzde bağımsız denetimin amacı işletmenin mali durumu hakkında doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktır.⁶⁶

⁶³ Çelik, s.39,40.

⁶⁴ Şaban Uzay, “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, (Erişim) http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf, 28 Aralık 2013, s.2.

⁶⁵ Acar, Senal, s.35.

⁶⁶ Ayça Özyurt, “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, SBE, Ankara, 2010, s.4.

Anonim şirketlerde hem ortakların hem muhtemel ortakların hem de alacaklıların şirket işleyişindeki her safhada yönetime güven duyması gerekmektedir. Dolayısıyla denetim, farklı menfaat çevrelerinin birlikte korunabilmesi amacıyla yapılır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin “*Denetimin amacı ve kapsamı*” başlıklı m. 5/1 gereği; “*Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.*”.

Bağımsız denetimin temelde iki amacından bahsedilebilir. Şöyle ki, bağımsız denetimle, kamunun aydınlatılması suretiyle yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması ve nihayet, güven duyulan, açık ve kararlı piyasaların oluşturulması amaçlanmıştır. Bağımsız denetimin işlevsel amacı ise, denetlenen işletmeyle ilgili bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlayarak, ilgili finansal tabloların uygunluğu ve doğruluğunu tespit etmektir. Bu bakımdan denetçinin görüşü finansal tabloların güvenilirliğini artırır.⁶⁷ Müşteri işletmeye de güvenilir kurum imajı kazandırmaktadır. Ayrıca, denetçinin görüşü piyasa katılımcıları tarafından da başlı başına bir teminat olarak görülmektedir.⁶⁸

Topluma aktarılan finansal verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetimin görevidir.⁶⁹

III. BAĞIMSIZ DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin “*Denetimin konusu*” başlıklı 6 ncı maddesinin 1 inci fıkrası, denetimin 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve diğer

⁶⁷ Karacan, Uygun, s.42.

⁶⁸ Uzay, s.2.

⁶⁹ Ahsen Altınkaynak, “Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerde Denetim”, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, SBE, Özel Hukuk ABD, Kayseri, Ekim 2009, s.11.

mevzuat hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılacağını belirtmiştir.

TTK m.397/1'e göre; *“Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.”*.

Türk Ticaret Kanunu'nun 397 nci maddesine göre denetim, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları ve bunlar çerçevesinde tüm şirket muhasebesini içermektedir. Anonim şirketlerde denetim bir anlamda da yönetimin denetlenmesidir.⁷⁰

TTK'nın 398 inci maddesinde denetlemenin konusu ve kapsamı açıklanmıştır.⁷¹ Söz konusu maddenin 1 inci fıkrası; *“şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir...”* .

ARSLAN anılan maddedeki ifadeyi, Kanunkoyucunun *“denetim terminolojisi”*ne olan uzaklığına bağlamaktadır. Yazar, envanter⁷² ve muhasebe denetiminin, finansal tablolar denetiminin bir başka şekilde ifadesi olduğunu; söz

⁷⁰ Yıldırım, Anonim Şirketlerde Denetim, s.148.

⁷¹ 26.06.2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanununun 40 ıncı maddesiyle, bu maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “Türkiye Muhasebe” ibaresi “Türkiye Denetim” ve aynı fıkrada yer alan “geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği” ibaresi “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği” şeklinde değiştirilmiştir.

⁷² Envanter, İşletmenin aktif ve pasifini değerleriyle gösteren listedir (6102 sa. TTK 66 ncı madde gerekçesi).

konusu terimlerin birbirinden farklı kavramlar olmadığını belirtmiştir. Keza İç denetimin, örgütün kendi bünyesinde görevli olan denetçisi tarafından yapılan denetim olduğunu, bu tanımın yapılacak denetimin konusunu belirlemeyeceği yönünde haklı bir eleştiri getirmiştir.⁷³

Denetim, şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetçinin, denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde mi olduğu hususuna dikkat edilerek yapılır. Ayrıca denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m.397/2). Kanun bu düzenlemesiyle denetime verilmesi gereken önemi vurgulamaktadır.⁷⁴

TTK m.378 kapsamında, halka açık şirketler için zorunlu, halka açık olmayan şirketler için ise, denetçinin talebine bağlı olarak; riskin erken teşhisi, gerekli önlemlerin alınması ve uygulanması, riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurulması gerekmektedir. Anılan komitenin var olması halinde, bu komitenin hazırlamış olduğu raporlarda denetim kapsamı içindedir.⁷⁵

Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, Kanuna ve esas sözleşmeye uygunluğunun incelenmesini de kapsamakla beraber; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilmesi gerekmektedir (TTK m.398/1).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin "*Denetimin amacı ve kapsamı*" başlıklı 5 inci maddesinin 2 nci ve devamı fıkralarında; denetimin, kullanıcılara denetim

⁷³ Erdoğan Arslan, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre "Denetçinin" Niteliği", **Mali Çözüm**, Mart-Nisan 2011, s.73-108, s.82.

⁷⁴ Metin Sağmanlı, Çağla Ersen Cömert, "Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu ile Karşılaştırılması", **Mali Çözüm**, S.98, 2010, s.41-70, s.43.

⁷⁵ Nilgün Sertbaş Tuncer, "Yeni TTK'da Bağımsız Denetim", **Vergide Gündem**, Aralık 2012, s.2-13, s.5.

konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağladığı belirtilmiş olup, şayet denetimin sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetimin makul güvence verecek şekilde gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Yönetmeliğe göre, bağımsız denetimin kapsamı, denetimin finansal tablo kullanıcılarına denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili sağladığı güvence ile ilgilidir. Söz konusu güvence makul ya da sınırlı güvence olabilir.⁷⁶

Anılan 5 inci maddenin devamında makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirleneceği düzenlenmiş olup; makul güvenceden ne anlaşılması gerektiği Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 13.10.2013 tarih ve 28794 sayılı Resmi Gazete'de yayımladığı “*Türkiye Denetim Standartları Tebliği No :2*” nin “*Tanımlar*” başlıklı 13 üncü maddesinin (e) bendinde açıklanmıştır. Buna göre makul güvence, finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.

Ayrıca Yönetmeliğin m.5/3 hükmü uyarınca denetim; “*denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.*”.

IV. BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLEVLERİ

Bağımsız denetimin işlevleri; “*Bilgilendirme*”, “*Koruyuculuk*” ve “*Caydırıcılık*” olmak üzere üç ana sınıfta değerlendirilmektedir.

⁷⁶ Korkut Özkorkut, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, Ankara, 2013, s.206.

A. Bilgilendirme İşlevi

Bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep, güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetim sayesinde, birikimlerini menkul kıymetlere yatırım yaparak değerlendirmek isteyenlere, daha bilinçli ve doğru şekilde yatırım yapabilme imkanı sunulabilmektedir. Çünkü yatırımcıların anlayamayacağı, mesleki uzmanlık gerektiren bilgiler; bağımsız ve tarafsız niteliğe sahip, mesleki tecrübesi ve eğitimi bulunan bağımsız denetçiler tarafından, yatırımcıların anlayabileceği denetim raporları şeklinde sunulmaktadır.⁷⁷

B. Koruyuculuk İşlevi

Tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmek isteyen yatırımcılar işletmeye ilişkin bilgileri doğrudan kaynağından öğrenme imkanına sahip değildir.⁷⁸ Bu nedenle bağımsız denetimin bir diğer fonksiyonu da yatırımcılara sunulan bilgilerin gerçeği yansıtmasını sağlamak, yanıltıcı işlem ve uygulamaları engellemek ve böylelikle potansiyel yatırımcıları muhtemel risklerden korumaktır.⁷⁹

C. Caydırıcılık İşlevi

Topluma aktarılan finansal verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğini araştıran bağımsız denetim, işletme yönetiminin şirket faaliyetlerini dürüst bir şekilde yürütmeye yönlendirerek, caydırıcılık işlevi görebilir. Denetim sürecinin son evresi, denetçinin yapmış olduğu çalışmaların içeriğini ve finansal tablolar hakkında varmış olduğu görüşünü ifade ettiği denetim raporudur. Kanunun gerekçesinde belirtildiği

⁷⁷ Ulusoy, Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı, s.280, 281.

⁷⁸ Adnan Dönmez, P. Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.5, S.9, 2005, s.52-78, s.53.

⁷⁹ Ulusoy, Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı, s.281.

üzere denetçilerin hazırladığı raporun; kurumsal yönetim ve dürüst resim ilkeleri uyarınca, tam bir denetim sonuçlarının açık, anlaşılır ve kamuyu aydınlatma gereği ortaklara ve diğer ilgililere sunulması amaçlanmıştır. Bu rapor, kamuoyunu, yönetimin hukuka aykırı işlemleri yönüyle aydınlattığı için yönetimi manipüle hareketlerinden uzak tutabilme fonksiyonuna sahiptir.⁸⁰

V. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE YARARLARI

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda meydana gelen hızlı gelişmeler sayesinde işletmelerin faaliyet alanları giderek genişlemektedir. Bu durum işletmelerin muhasebe sistemlerinin de giderek büyümesine ve karmaşık bir hal almasına neden olmaktadır. Muhasebe verilerinde meydana gelen bu karmaşıklık işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. Çünkü konu karmaşık hale geldikçe, yanlış yorumlama riski de beraberinde artmakta; böylece kullanıcıların, finansal tabloların kalitesi hakkında hüküm vermesi giderek daha da zorlaşmakta, hatta imkansız hale gelmektedir.⁸¹ Böylelikle doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaç, bağımsız dış denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmaktadır.⁸²

Sanayi devrimi öncesinde, finansal bilgilerle ilgilenen kesim sadece işletme sahipleri iken, zamanla bunlara; ortaklar, işletmeye borç verenler, profesyonel yöneticiler, çalışanlar, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve tüketiciler gibi birçok kişi ve kurumlar eklenmiştir. Dolayısıyla, bağımsız denetimden yararlanacak olanlar oldukça geniş bir kesimi kapsamaktadır. Bu bakımdan, işletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgileri bulunan söz konusu kişi ve kurumlar, işletme ile ilgili temel bilgi kaynağı olan; işletme tarafından hazırlanan finansal tabloları

⁸⁰ Tüm, s.36.

⁸¹ Esendemir, s.3896.

⁸² Adnan Dönmez, Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Bilgi (Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi)**, S.36, Kış 2006, s.69-91, s.69.

kullanarak kendi menfaatleri doğrultusunda çeşitli kararlar vermek durumundadırlar.⁸³

Şirket yöneticileri tarafından sağlanan finansal tablo ve beraberindeki bilgilerin, kasıtlı olarak yöneticilerin lehine olduğu yönündeki yaygın anlayış sebebiyle; finansal tablo kullanıcılarının çoğu, şirket yöneticileri ile aralarındaki çıkar çatışmalarından endişe duymaktadırlar.⁸⁴

Potansiyel yatırımcıların, finansal tablolar üzerinde yaptıkları incelemeler, onların yatırım kararı vermesinde yardımcı olmaktadır. Keza yatırımı yaptıktan sonra, yatırımlarının ne şekilde kullanıldığını ve durumunun nasıl olduğunun tespitini de finansal tabloları tekrar inceleyerek öğrenebilirler.⁸⁵ Dolayısıyla yatırımcılar için gerçeği dürüst bir şekilde ifade eden finansal tabloların varlığı büyük önem arz etmekte olup; finansal tabloların bu nitelikte olup olmadığının tespiti de ancak bağımsız denetim faaliyeti ile mümkündür.⁸⁶

Bağımsız denetim; tek bir işlem veya faaliyetten ibaret olmayıp, birbirini takip eden işlemler zincirinden oluşmakta ve finansal tabloların güvenilirlik derecesini artırmaktadır.⁸⁷ Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda düzenlenen raporlar, işletmenin mali durumunu açık, tarafsız ve nesnel bir şekilde ortaya koymaktadır. Böylelikle şeffaflık, kamunun aydınlatılması ve hesap verebilirlik ilkeleri bağımsız denetim sistemiyle anlam kazanmaktadır. İlgililer de doğru kararlar almakta; piyasalarda güven ve istikrar sağlanmaktadır.⁸⁸ Piyasalarda oluşan güven ve istikrar, halkın da ekonomik kalkınmaya katılımını arttırmaktadır.

⁸³ Esendemir, s.3895.

⁸⁴ Esendemir, s.3896.

⁸⁵ Haydar Demirkıran, "Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Muhasebe Programı, 2010, s.14.

⁸⁶ Çelik, s.58.

⁸⁷ Acar, Senal, s.34.

⁸⁸ Ulusoy, Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı, s.278.

Bağımsız denetimi önemli kılan başlıca sebep olan, güvenilir bilgi sağlama işlevinin yanında bir diğer sebep de; yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde, geleceğe ait kararların saptanmasında yol gösterici olmasıdır.⁸⁹

Denetlenen işletme alacaklılarının da bağımsız denetim faaliyetinde büyük menfaatleri vardır. Kredi veren kurumlara kredi verme konusunda karar verirken denetlenmiş mali tablolar yardımcı olur.

İşletme çalışanları da bağımsız denetimden yararlananlar arasındadır. Gerçeği dürüst bir şekilde ifade eden tablolar ile; işletme çalışanları, yöneticiler ile yapacakları toplu görüşmelerde, işletme yöneticilerinin iddialarını değerlendirirken işletmenin gerçek mali durumunu göz önünde bulundurabilir.⁹⁰

Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır, çalışanların finansal tablolarda hile yapmalarını önler. İşletmenin denetlenmiş finansal tablolarla kredi alma olanakları da genişler.

Bağımsız denetim, işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkartarak gelir ve giderlerin doğru bir şekilde gösterilmesini sağladığı gibi; ayrıca işletme yönetimine, işletme politikalarına tüm topluluk içinde uyulduğu hususunda bilgi ve güvence verir.⁹¹

Keza, bağımsız denetim işletme yöneticilerinin görevlerini de önemli ölçüde kolaylaştırmaktadır. Bağımsız denetim faaliyeti sayesinde, işletmeyi ilgilendiren tehlikelerin tespiti ve olası zararların önüne geçilmesi mümkündür.

⁸⁹ Erol Çelen, “Bağımsız Denetimin Önemi ve Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm**, S.55, 2001, (Erişim)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/20%20-%2055%20EROL%20CELEN.doc>, 24 Mayıs 2014, s.1.

⁹⁰ Çelik, s.59.

⁹¹ Ayık, s.82.

Ayrıca bağımsız denetimden geçen finansal tablolar işletmelerin gerçek mali durumlarını ortaya koyduğundan, kayıt dışılığı ve bu nedenle oluşan vergi kaybının azalmasını sağlayarak; vergi denetimine de katkıda bulunur. Bağımsız denetimin, vergi gelirlerinin arttırılmasında ve vergi sorunlarının çözümünde müspet katkıları bulunmaktadır. İşletme yükümlüleri vergiye esas olacak matrahı muhasebe kayıtlarına dayanarak saptamaktadır. Beyanların doğruluğu, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ile vergi kanunlarında belirtilen hükümlere uygunluğuna bağlıdır. Aynı zamanda bağımsız denetimden geçen tabloların vergi denetimine daha az zaman ayrılması, diğer vergi kayıp ve kaçakları üzerine daha fazla gidilmesine imkan vermektedir.⁹²

Bağımsız denetimin işletmeye ve işletmeyle ilişki içinde olan ilgililere sağladığı bu yararlar, sadece ulusal düzeyde olmayıp; uluslararası düzeyde de geçerli olduğu söylenebilir. Çünkü, günümüzde yatırımcılar, rakipler ve işletmelerle ilgili üçüncü şahıslar da uluslararası boyut kazanmıştır. Bu nedenle, bağımsız denetimin söz konusu yararlarının, uluslararası yatırımcı, ilgili işletmeler, kredi kuruluşları vb. açılarından da büyük önem taşıyacağı açıktır.⁹³

⁹² Esendemir, s.3896.

⁹³ Doğan Kutukız, M. Akif Öncü, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, C.41, Ocak 2009, s.131-139, s.138.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

I. HUKUKİ NİTELİĞİ

Denetçi, denetleme görevini denetim sözleşmesine göre yerine getirecektir. Türk Ticaret Kanunu ve ilgili mevzuatta bağımsız denetim sözleşmesinin tanımı yapılmamış; sadece yönetmelikte, sözleşmede bulunması gereken asgari unsurlardan ve sözleşmenin şeklinden bahsedilmiştir. Buna göre, Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.29/1;

“(1) Denetim kuruluşu veya denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak aşağıdaki hususları içermesi zorunludur:

- a) Sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararı veya mahkeme kararının tarih ve sayısı,*
- b) Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,*
- c) Denetim konusu ve kıstası,*
- ç) Tarafların sorumlulukları,*
- d) Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,*
- e) Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,*
- f) Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,*
- g) Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,*
- ğ) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,*
- h) Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,*

i) Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etmekle yükümlü olduğu,

i) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.”.

Bağımsız denetim sözleşmesi, taraflarının özel hukuk kişisi olması ve aralarında bir eşitliğin bulunması nedeniyle, iki tarafa borç yükleyen bir özel hukuk sözleşmesidir.⁹⁴

Bağımsız denetim sözleşmesi hukuki niteliği yönünden doktrinde; “vekalet sözleşmesi”, “hizmet sözleşmesi” ve “eser sözleşmesi” ile karşılaştırılmaktadır.

A. Hizmet Sözleşmesi İle Karşılaştırılması

Hizmet sözleşmesi, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 393 ila 447 inci maddelerinde ve 4857 sayılı İş Kanunu’nun 8 inci vd. maddelerinde düzenlenmiştir. TBK m.393/1’de hizmet sözleşmesi şu şekilde tanımlanmıştır: “*Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.*”. İş Kanunu m.8/1’de ise; hizmet sözleşmesi, “...bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir...” şeklinde tanımlanmıştır.

Doktrinde ise, “*Hizmet akdi öyle bir akittir ki, işçi ivaz mukabilinde muayyen veya gayrimuayyen bir zaman için iş gücünü işverenin emrine tahsis ve onun direktifi altında işi ifa etmeyi taahhüt eder.*” şeklinde tanımlandığı gibi, Anayasa Mahkemesi’nin 26-27.9.1967 gün ve 336/29 sayılı Kararına paralel olarak, “*Hizmet akdi, bir kimsenin ücret karşılığında belirli veya belirsiz bir süre için hizmet*

⁹⁴ Köksal, s.91.

görmeyi, hizmetini iş sahibinin emrinde bulundurmayı, iş sahibinin de ona bir ücret vermeyi üstüne almasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.⁹⁵

Yapılan tanımlar çerçevesinde “*hizmet sözleşmesi*” ile “*bağımsız denetim sözleşmesi*”nin benzer ve farklı yönlerini ortaya koymak mümkündür.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin “*Denetim Sözleşmesi*” başlıklı m.29/1'de “*ücret konusu*”, bağımsız denetim kuruluşu veya gerçek kişi bağımsız denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinde, bulunması gereken asgari unsurlar arasında gösterilmiştir. Buna göre hem hizmet sözleşmesinde hem de bağımsız denetim sözleşmesinde “*ücret*”, sözleşmenin kanuni unsurudur.

Ayrıca yukarıda yapılan hizmet sözleşmesi tanımında açıkça belirtildiği gibi işçi, “*iş görme*” borcu üstlenmektedir. Bağımsız denetim sözleşmesinde ise, denetçi, denetlediği şirketin, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerini, 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 tekniklerini uygulayarak defter kayıt ve belgeler üzerinde şirketleri denetleme ve bunu rapora bağlama işini üstlenir.⁹⁶ Dolayısıyla her iki sözleşme arasındaki bir diğer benzerlik; her iki sözleşmede de “*iş görme*” borcunun üstlenilmesidir.

Ancak iki sözleşme arasında önemli bir fark da mevcuttur. Bu fark, “*bağlılık*” kavramında kendini göstermektedir.⁹⁷ Bir hizmet sözleşmesinden bahsedilebilmesi için, işçinin işverene bağlı olarak çalışması gerekmektedir. Bağlılıktan kasıt, işçinin işini, işverenin emir ve talimatları doğrultusunda görmesi ve emeğini, işverenin

⁹⁵ Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 10.Bası, Ankara, 2008, s.291.

⁹⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, **T. C. Resmi Gazete**, 28509, 26 Aralık 2012, m.4/1(b).

⁹⁷ Nazlı Ercan, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi, SBE, Özel Hukuk ABD, Haziran 2012, s.69.

emrine tahsis etmesidir. İşçinin, işverene bağlı olarak iş görmesi, hizmet sözleşmesini öteki iş görme sözleşmelerinden ayıran önemli bir özelliktir.

Bağımsız denetim sözleşmesinde ise, söz konusu bağımsız denetim faaliyeti ücret karşılığında yapılmasına rağmen; sözleşmenin tarafları arasında bir bağımlılık ilişkisi olmadığı gibi, “bağımsızlık”, sözleşmenin kanuni unsurudur.⁹⁸ Bu durum, Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin “Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması” başlıklı 22 nci maddesinde de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin 1 inci fıkrası;

“Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.

a) Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş açıklamasıdır.

b) Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibainı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.”.

Denetim kuruluşları ve gerçek kişi denetçiler, denetim faaliyetlerinde denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorundadır. Bunların bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerektiği gibi; bağımsızlığın zedelendiğine dair bir kanaat oluşması durumunda, bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.22/3).

⁹⁸ Ercan, s.69.

Dolayısıyla hizmet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi, hizmet sözleşmesinin “bağlılık” ilişkisine dayanması nedeniyle, birbirlerinden ayrılır. Bu sebeple, hizmet sözleşmesine ilişkin hükümlerin, bağımsız denetim sözleşmesine uygulanması mümkün değildir.⁹⁹

B. Vekalet Sözleşmesi İle Karşılaştırılması

Vekalet sözleşmesi, Türk Borçlar Kanunu’nun 502 ila 514 üncü maddeleri arasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Ayrıca vekalet sözleşmesine ilişkin hükümler; Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Avukatlık Kanunu, Noterlik Kanunu, Kamulaştırma Kanunu ve Kadastro Kanunu gibi çeşitli kanunlarda da mevcuttur.¹⁰⁰

Vekalet sözleşmesini, TBK m.502/1; “*vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemi yapmayı üstlendiği sözleşmedir.*” şeklinde tanımlamıştır.

Bağımsız denetim sözleşmesi ile vekalet sözleşmenin ortak özelliği, “güven” unsurunun taraflar açısından önem taşımasıdır. Vekalet sözleşmesinde, vekalet veren, vekilin kişiliğine ve mesleki bilgisine duyduğu güven ile sözleşmeye taraf olmaktadır. Bağımsız denetim sözleşmesinde de, tarafların birbirlerine güven duymaları önem taşır. Görevi gereği, denetlenen şirketin ticari sırlarını öğrenecek bir konumda olması; sırrın açıklanması halinde hem şirket hem de şirketle iş ilişkisi içinde olan üçüncü kişilerin de zarara uğrama riskinin bulunması sebebiyle, şirketin bağımsız denetçiye güven duyması oldukça önemlidir.¹⁰¹

Ancak; vekalet verenin çıkarına bir işin görülmesi amacına yönelik olan vekalet sözleşmesi ile, bağımsız denetim sözleşmesi de birçok açıdan birbirinden ayrılmaktadır.

⁹⁹ Çelik, s.68, 69.

¹⁰⁰ Cevdet Yavuz, Faruk Acar, Burak Özen, **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’na Göre Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, 10.Baskı, İstanbul, 2012, s.521.

¹⁰¹ Köksal, s.75, 76.

Vekalet sözleşmesinde vekil, her şeyden önce işi yaparken gerekli “özeni” göstermek zorundadır. Vekilden beklenen bu özen, “vekalet veren yararına sonuç doğuracak şekilde iş görüp, zararına sonuç doğuracak davranışlardan uzak durmasıdır”.¹⁰²

Bağımsız denetçi ile denetim kuruluşlarının ise mesleki bilgi ve beceriyi, denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve TDS’ye uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etme yükümlülüğü vardır.¹⁰³ Ancak, vekalet sözleşmesinde olduğu gibi “müşterinin yararına sonuç doğuracak şekilde iş görüp, müşterinin zararına sonuç doğuracak davranışlardan kaçınma gibi bir yükümlülüğü yoktur.”¹⁰⁴

Vekalet sözleşmesi, güven temeline dayalı bir sözleşme olması nedeniyle Kanun, taraflara istediği zaman sözleşmeyi “tek taraflı olarak sona erdirebilme hakkını” vermiştir. Taraflar herhangi bir neden olmaksızın ve belirli bir süreyle bağlı olmadan her zaman sözleşmeyi sona erdirebilirler ve bu haktan önceden feragat edemezler; bu hakkı ortadan kaldırmaya ve sınırlamaya yönelik anlaşmalar geçersizdir. Sona erdirme iradesi, yenilik doğurucu, ulaşması gerekli, şekle bağlı olmayan bir beyanla açıklanır.¹⁰⁵

Denetçilik görevi ise, genel kurul tarafından verilen yetkiye dayanır. Ancak yeni sistem, denetçinin, şirket yönetiminden bağımsız olması esası üzerine kurulmuştur. Bu sebeple, yönetim kurulu veya genel kurul denetçi ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesini feshedip; kendiliğinden başka bir denetçi atayamaz.¹⁰⁶

¹⁰² Zevkliler, s.342.

¹⁰³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.21/1(c).

¹⁰⁴ Ercan, s.71.

¹⁰⁵ Zevkliler, s.349.

¹⁰⁶ Mustafa Çeker, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku**, 5.Baskı, Adana, 2012, s.372.

TTK m.399/2 gereği, denetçinin denetleme görevi, sadece 4 üncü fıkrada öngöröldüğü şekilde ve yerine başka bir denetçi atanmışsa mahkemece geri alınabilir. Bunun için, yönetim kurulu veya azınlığın şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden talepte bulunması gerekir. Mahkeme, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, mevcut denetçiyi azlederek yerine başka bir denetçi atayabilir (TTK m.399/4). Göröldüğü gibi, denetçinin görevinden alınması için mahkeme kararı gerekmektedir. Çünkü, 6102 sayılı TTK’da, denetçi ile yapılan sözleşmenin kural olarak feshedilmemesi ilkesi kabul edilmektedir.

“Bağımsız Denetim Yönetmeliği” nin “Türk Ticaret Kanunundan kaynaklanan yükümlölükler” başlıklı 37/1(c) maddesi, denetim kuruluşları ve denetçilerin 6102 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları denetimlerde, 6102 sayılı Kanunun 399 uncu maddesinde belirtilen denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshine ilişkin hükümlerine uymakla yükümlü olduklarını belirtmiştir.

TTK m. 399/8’de; denetçinin, denetleme sözleşmesini sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebileceği; feshin yazılı ve gerekçeli olması gerektiği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla bağımsız denetim sözleşmesi ancak mevzuat çerçevesince, taraflarca sona erdirilebilir.

Vekalet sözleşmesinde vekil, vekalet verenin menfaatine ve iradesine uygun şekilde işgörme borcu altına girmekle beraber; ancak sözleşme veya teamöl olan durumlarda ücrete hak kazanmaktadır. “Ücret”, vekalet sözleşmesinin kanuni bir unsuru değildir. TBK. m.502/3’de ücret, sözleşmenin kanuni bir unsuru kabul edilmemiştir. Ancak sözleşme veya teamölde var ise vekilin ücrete hak kazanacağı belirtilmiştir. Oysa yukarıda da belirttiğimiz gibi, ücret bağımsız denetim sözleşmesinde bulunması gereken asgari unsurlardan biridir.

Yukarıda bahsetmiş olduğumuz farklılıklar neticesinde; vekalet sözleşmesi ilişkin hükümlerin, bağımsız denetim sözleşmesine uygulanma imkanı ortadan kalkmaktadır.¹⁰⁷

C. Eser Sözleşmesi İle Karşılaştırılması

Eser sözleşmesi, Türk Borçlar Kanunu'nun 470 ila 486 ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ancak 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da bu sözleşme ile ilgili hükümler bulunmaktadır.¹⁰⁸ TBK m.470'e göre, "*Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.*".

Eser sözleşmesinin unsurları; "*eser*", "*ücret*" ve " *tarafların anlaşmaları*"dır. Eser sözleşmesinde iş görme edimi borçlusunu olan taraf, iş sahibinin emir ve talimatları ile bağılı olmaksızın kendi kararlarıyla işi yürütür. Yürütülen emek sonucu eserin karşılığı (ücreti) taraflarca belirlenmiş olmalarıdır. Çünkü eser sözleşmesi karşılıklı bir sözleşmedir.

Eser sözleşmesiyle yüklenici, iş sahibi için bir iş görmeyi üstlenmektedir; ancak eser sözleşmesinin kendine özgü olan ve onu diğer iş görme amacını güden sözleşmelerden ayıran, buradaki iş görmenin niteliğidir. Yani yüklenicinin bu iş görmeyle belirli bir sonucu "*eser*"i yaratmayı borçlanmış olmasıdır.¹⁰⁹ Eser sözleşmesinin konusu maddi varlığa sahip bir sonuç olabileceği gibi, maddi varlığa sahip olmayan bir sonuç da olabilir. Ancak yaratılan sonucun bağımsız bir hukuki varlık olarak bir bütün oluşturması gerekir.

¹⁰⁷ Çelik, s.71.

¹⁰⁸ Yavuz, Acar, Özen, s.435.

¹⁰⁹ Zevkliler, s.304.

Eser sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi arasındaki benzer hususlar; her iki sözleşmede de insan ürünü bir “*eser*”in yaratılması, “*ücret*”in yer alması, “*iş görme edimi*”ni içermeleri, eser yaratılırken “*işi verenin emir ve talimatıyla bağlı olmama*”ları ve meydana getirilen “*eserin kusurlarından sorumluluğun düzenlenmiş olması*”dır.¹¹⁰ Tüm bu sebeplerle eser sözleşmesi, iş görme sözleşmeleri içerisinde bağımsız denetim sözleşmesiyle en fazla benzerlik gösteren sözleşmedir.¹¹¹

Ancak her iki sözleşme arasında, yukarıda da ifade edildiği gibi benzer yönler olsa da, önemli farklılıklar da bulunmaktadır. Bunlardan biri, sözleşmenin içeriğini belirleme hususunda taraflara tanınan “*sözleşme özgürlüğü*” noktasındadır. Eser sözleşmesinin kural olarak geçerliliği, herhangi bir şekle tabi değildir. Eser sözleşmesinde, taraflar, sözleşme içeriğini kural olarak serbestçe belirleyebilirken; bağımsız denetim sözleşmesinin şekli ve içeriğinin belirlenmesinde, tarafların sözleşme özgürlüğü önemli ölçüde sınırlandırılmıştır. Sözleşmenin şekli ve sözleşmede yer alması zorunlu unsurlar Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.29’da bentler halinde belirtilmiştir.¹¹²

TBK m.471/3’e göre, yüklenici, meydana getirilecek eseri bizzat kendisi yapmakla veya kendi yönetimi altında yaptırmakla yükümlüdür. Ancak eserin meydana getirilmesinde yüklenicinin şahsi özellikleri önem taşımıyorsa, işi başkasına da yaptırabilir. Buna karşılık, “*bağımsız denetim işi, bir başkasına yaptırılacak nitelikte bir iş görme edimi değildir*”. Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanlarının sözleşmede gösterilmesi Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.29 gereği sözleşmenin zorunlu unsurları arasındadır.¹¹³

¹¹⁰ Ercan, s.73.

¹¹¹ Çelik, s.72.

¹¹² Köksal, s.87.

¹¹³ Köksal, s.87, 88.

Nihayet, bir diğer farklılık ise eser sözleşmesinin, her zaman “ *tarafların anlaşması (ikale) ile sona erebilmesi*”nin mümkün olması yönündendir.¹¹⁴

Bahsettiğimiz tüm bu sebeplerle, bağımsız denetim sözleşmesine eser sözleşmesine ilişkin hükümlerin de uygulanması mümkün değildir.

D. Değerlendirme

Bağımsız denetim sözleşmesinin Türk Borçlar Kanunu’ndaki diğer iş görme sözleşmeleriyle bazı benzer yönleri mevcut olsa da, yukarıda gerekçelerini ayrıntılı olarak ifade ettiğimiz gibi bağımsız denetim sözleşmesi tümüyle bu sözleşmelerden hiçbirine dahil edilememektedir.

Doktrinde bağımsız denetim sözleşmesinin benzer sözleşmelerden önemli farklılıklar içermesi sebebiyle, kendine özgü bir sözleşme olduğu görüşünü savunanlar mevcuttur.¹¹⁵

Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi, Kanun ve ilgili mevzuatta bağımsız denetim sözleşmesinin tanımı yapılmamış olsa da, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, sözleşmede bulunması gereken asgari unsurları saymakta; TTK’da bu unsurları ayrıntılı olarak düzenlemektedir. Dolayısıyla bağımsız denetim sözleşmesi bir “ *isimli iş görme sözleşmesi*”dir.¹¹⁶

¹¹⁴ Köksal, s.92.

¹¹⁵ Bkz. Ercan, s.76.

¹¹⁶ Köksal, s.99, 100.

II. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TARAFLARI

Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları; denetimi yapacak olan gerçek kişi bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşu ile 6102 sayılı TTK m.397/4 uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sermaye şirketleridir.

A. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

6102 sayılı TTK’da denetçiler, anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmıştır. Kanununun 397 nci maddesinin 1 inci fıkrasının ilk hali; *“Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.”* hükmünü öngörmüştü.

TTK’nın getirdiği en önemli değişikliklerden birisi; halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetimin, halka açık olsun ya da olmasın bütün sermaye şirketleri için zorunlu hale getirilmiş olmasıydı. Böylelikle Kanun, ilk halinde, ölçeğine bakılmaksızın tüm anonim şirketleri bağımsız denetime tabi tutmaktaydı. Ancak orta ve küçük ölçekli anonim şirketlere bir konuda kolaylık getirerek, bunların bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilecekleri öngörülmüştü.¹¹⁷

Ancak, 6102 sayılı TTK’nın Resmi Gazete’de yayımlanmasından sonra, kamuoyunda sermaye şirketlerinin tamamının ölçeğine bakılmaksızın zorunlu olarak bağımsız denetime tabi tutulması, birçok kesim tarafından çokça eleştirilmiş; iş dünyası, meslek odaları, küçük işletmeler ve meslek mensupları çeşitli platformlarda

¹¹⁷ Ekrem Öncü, “Yeni TTK’daki Bütün Şirketlerin Denetime Tabi Tutulması Kaldırılıyor”, (Erişim) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/015/>, 24 Mayıs 2014.

tepkilerini dile getirmişlerdir. Bu sebeple 30.06.2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmî Gazete’de 6335 sayılı “*Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” yayımlanmıştır.

6335 sayılı Kanunun 18 inci maddesi ile TTK’nın 397 nci maddesine 4 üncü fıkra eklenmiş; 397 nci maddenin 1 nci fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir;

“Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.”.

Aynı maddenin 4 üncü fıkrasına göre, “*398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir. (Ek: 26/6/2012-6335/18 md.)*”.

6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrası, TTK’nın ilk halinde tüm sermaye şirketleri için öngörülmüş olan bağımsız denetim anlayışı yumuşatılarak; kapsamı büyük ölçüde daraltılmış oldu.¹¹⁸ Çünkü, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi, Bakanlar Kurulu’na verildi. Böylelikle artık yalnızca Bakanlar Kurulu’nun belirlediği şirketler, bağımsız denetime tabi tutulacak olup; belirlemenin dışında kalan şirketler bakımından ise bağımsız denetim bir zorunluluk olmayacaktır.¹¹⁹

Bakanlar Kurulu, kendisine verilen yetki doğrultusunda 2012/4213 sayılı “*Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlemesine Dair Karar*”ı 23.01.2013

¹¹⁸ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.14.

¹¹⁹ Enver Bozdemir, “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2013, s.67-86, s.69.

tarikh ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlayarak; TTK’nın 398 inci maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın “Bağımsız denetime tabi olacak şirketler” başlıklı 3 üncü maddesinin 1 nci ve 2 nci fıkraları uyarınca;

“(1) Tek başına veya bağılı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir:

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

(2) Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağılı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.”.

Ancak, 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda değışiklik yapılarak; bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan şartlar yeniden belirlenmiştir. 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 1 inci madde hükmü;

“19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”ın 3 üncü Maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri aşağıdaki şekilde değıştirilmiştir.

- “a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
b) Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü”.*” dır.

2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 01.01.2014 tarihinden geçerli olmak üzere 14.03.2014 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir (2014/5973 sa. BKK m.5).

Bakanlar Kurulu, anılan kararlarda bağımsız denetime tabi olacak şirketleri ikili bir ayırma giderek belirlemiştir.¹²⁰ Buna göre “ölçütlerine bakılmaksızın bağımsız denetime tabi anonim şirketler” ile “ölçütlerine göre bağımsız denetime tabi anonim şirketler” şeklinde bir ayırma gidilmiştir.

1. Herhangi Bir Ölçüte Bakılmaksızın Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m.3/1 gereği, (I) sayılı listede yer alan şirketler her durumda bağımsız denetime tabidirler;

“(I) SAYILI LİSTE

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

- a) Yatırım kuruluşları,*
- b) Kolektif yatırım kuruluşları,*
- c) Portföy yönetim şirketleri,*
- ç) İpotek finansmanı kuruluşları,*
- d) Varlık kiralama şirketleri,*
- e) Merkezi takas kuruluşları,*

¹²⁰ Soner Altaş, **Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketler Karşılaştırmalı, Açıklamalı, Gerekeçeli**, 5.Baskı, Mayıs 2013, s.310.

- f) Merkezi saklama kuruluşları,
- g) Veri depolama kuruluşları,
- ğ) Derecelendirme kuruluşları,
- h) Değerleme kuruluşları,
- ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.
- i) Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler¹²¹

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Bankalar,
- b) Derecelendirme kuruluşları,
- c) Finansal holding şirketleri,
- ç) Finansal kiralama şirketleri,
- d) Faktoring şirketleri,
- e) Finansman şirketleri,
- f) Varlık yönetim şirketleri,
- g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul piyasalarında¹²² faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

¹²¹ 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2 nci maddesi ile eklenmiştir.

¹²² 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3 üncü maddesi gereği "İstanbul Altın Borsasında Üye Olarak" ibaresi "Borsa İstanbul piyasalarında" şeklinde değiştirilmiştir.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.

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

Dolayısıyla (I) sayılı listede yer alan bu şirketler herhangi bir ölçüte bakılmaksızın, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde bağımsız denetime tabidirler.

2. Ölçütlerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

Ölçütlerine göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler, genel ölçütler ve özel ölçütler bakımından olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır.

a. Genel Ölçütler İle Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m.3/1’de bazı şirketlerin (II sayılı listeye girmeyen) hangi sektör ve hangi konumda olduğuna bakılmaksızın tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üç ölçütten en az ikisini sağlamaları halinde bunlar içinde bağımsız denetimin söz konusu olacağı belirtilmiştir.¹²³ Anılan ölçütlerin 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı sonrası son hali:

- Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası

¹²³ Bozdemir, s.78.

- Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstüdür.¹²⁴

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Basın ve Halka İlişkiler Müşavirliği 14.03.2014 tarih ve 2014/4 sayılı Basın Duyurusunda;¹²⁵

“Bilindiği üzere, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunuyla bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiş olup, bağımsız denetime tabi olacak şirketler her yıl Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenmektedir. Bakanlar Kurulu Kararının hazırlık işlemleri Kurumumuz (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)) tarafından yürütülerek Bakanlar Kuruluna sunulmaktadır. AB müktesebatına uyum sağlamak üzere bağımsız denetimin kapsamı zaman içinde tedrici bir şekilde genişletilmekte olup, 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterlerin aşağıya çekilmesi suretiyle 2014 yılı için bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir.

Denetime ilişkin AB direktifinde aktif toplam, net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere 3 kriter belirlenmiş olup, söz konusu 3 kriterden 2 sini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır. 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla 2014 yılı için bu kriterler; 75 milyon TL aktif toplam, 150 milyon TL net satış hasılatı ve 250 çalışan sayısı olarak belirlenmiştir.

En büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında 2500 civarında şirket bağımsız denetime tabi olmuş olup, 2014 yılında ise yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3500 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı tahmin edilmektedir....”

demekle yapılan değişikliğin amacını ve hedefini de belirtmiştir.

¹²⁴ Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen bu ölçütler yalnızca anonim şirketlere özgü değildir. Bu ölçütleri taşıyan bir limited şirkette bağımsız denetime tabi olacaktır. Dolayısıyla çalışmaya konu olan anonim şirketlerin bağımsız denetime ilişkin hükümleri limited şirketlere de uygulanır.

¹²⁵ T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Basın ve Halka İlişkiler Müşavirliği, “Bağımsız Denetimin Kapsamı Genişliyor”, (Erişim) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BKK_yeni_limitler1.pdf, 18 Mart 2014.

b. Özel Ölçütler ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m.3/2’de belli şirket grupları için özel ölçütler belirlenmiş durumdadır. Söz konusu düzenlemeye göre, Ekli (II) sayılı listede yer alan şirketlerin, tek başlarına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte (II) sayılı listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, üç ölçütten ikisini sağlamaları halinde, 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı KHK kapsamında bağımsız denetime tabi olmaları söz konusudur. Ancak, Ekli (II) sayılı listede, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin yedi bent halinde genel ölçütteki gibi şirketin “*aktif toplamı*”, “*yıllık net satış hasılatı*” ve “*çalışan sayısı*” esas alınmış olmakla beraber, bu ölçütlerdeki miktar ve sayıların farklı olduğu görülmektedir.

ÖZKORKUT, Bakanlar Kurulu Kararı m.3/1’de belirtilen genel ölçütler dışında böyle bir düzenlemeye gidilmiş olmasının nedeninin anlaşılabilir olduğunu belirtmiştir.¹²⁶

Ekli (II) sayılı liste Tablo 1’de gösterilmektedir.

¹²⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Korkut Özkorkut, “Siyasal İktidarın Elinde Vergiden Sonra Yeni Bir Silah: Bağımsız Denetim”, (Erişim) <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=55>, 4 Kasım 2013.

Tablo 1: Özel Kriterler İle Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler¹²⁷

<i>Sermayesinin % 25 i ve üzeri hissesi Kamu Kurumu Niteliğindeki Kuruluşlara (Sendika, Meslek Odası, Dernek, Vakıf, kooperatif, birlik vb) ait şirketler</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası • Yıllık net satış hasılatı 50 milyon ve üstü Türk Lirası • Çalışan sayısı 125 ve üstü
<i>Yurt Çapında Günlük Gazete Yayınlayan Şirketler</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası • Yıllık net satış hasılatı 75 milyon ve üstü Türk Lirası • Çalışan sayısı 175 ve üstü
<i>Elektronik İmza Kanunu, Elektronik Haberleşme Kanunu ve Bilgi Teknolojisi ve İletişimi Kurumu denetimine tabi şirketler</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası • Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası • Çalışan sayısı 250 ve üstü
<i>Elektrik, Doğalgaz, Petrol ve LPG Piyasaları Kanunu ve Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketler</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aktif toplamı 175 milyon ve üstü Türk Lirası • Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası • Çalışan sayısı 250 ve üstü
<i>Sermaye Piyasası Araçları borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SerPK kapsamında Halka Açık Sayılan Şirketler</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aktif toplamı 15 milyon ve üstü Türk Lirası • Yıllık net satış hasılatı 120 milyon ve üstü Türk Lirası • Çalışan sayısı 50 ve üstü
<i>Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun İştirakleri¹²⁸</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası • Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası • Çalışan sayısı 250 ve üstü
<i>% 50 ve üzeri hissesi Belediyelere Ait Olan Şirketler ile 233 s. KHK kapsamında faaliyet gösteren KİT</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası • Yıllık net satış hasılatı 50 milyon ve üstü Türk Lirası • Çalışan sayısı 125 ve üstü

¹²⁷ Bozdemir, s.77.

¹²⁸ 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m.4 ile ölçütler değiştirilmiştir.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın "*Geçiş hükümleri*" başlıklı Geçici madde 1 uyarınca, Ekli (II) sayılı listenin 7 nci sırası ile sadece kamu iktisadi teşebbüsleri bakımından olmak üzere aynı listenin 4 üncü sırasında yer alan hükümlerin 01.01.2015 tarihinden itibaren uygulanacağı düzenlenmiştir.

Ayrıca anılan Bakanlar Kurulu Kararı m.3/3'e göre; "*Ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile ekli (II) sayılı listenin yedinci sırası kapsamına giren kuruluşlar hariç olmak üzere sermayesinin en az % 50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır.*". Diğer bir ifade ile bağımsız denetime tabi olmayacaklardır.

3. Ölçüt Uygulamasına İlişkin Esaslar

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın "*Uygulamaya ilişkin esaslar*" başlıklı 4 üncü maddesinde, ölçüt uygulamasına ilişkin esaslar belirtilmiştir. Söz konusu maddenin 1 inci fıkrasında hem şirketlerin, hangi durumda bağımsız denetime tabi olacakları, hem de bağımsız denetime tabi şirketlerin, denetim kapsamından hangi durumlarda çıkarılacakları hükme bağlanmıştır. Buna göre; şirketler bu Kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları halinde, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları halinde, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır. Dolayısıyla şartları sağlayamayan şirketler istemezler ise bağımsız denetim yaptırmayabileceklerdir.

Söz konusu maddenin 4 üncü fıkrası ise, bağımsız denetime tabi şirketlerin ara dönem sınırlı bağımsız denetim yükümlülüklerinin, mevzuatta hüküm bulunmaması halinde KGK tarafından belirleneceğini; 5 inci fıkrası ise, bu Kararda düzenlenmeyen hususlarda TMS’de yer alan hükümlere göre uygulama yapılacağını öngörmüştür.

Ayrıca 6 ncı fıkarda Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme ve ortaya çıkabilecek tereddütleri giderme yetkisinin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nda olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla KGK, buna dayanarak, 28.02.2013 toplantı tarihinde alınan “*Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar*” Kurul Kararını 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete’de yayımlamıştır.¹²⁹

KGK tarafından yayımlanan söz konusu Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar’ın “*Ölçütler*” başlıklı 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasında bir şirketin tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte bu ölçütler kapsamında değerlendirilebileceği belirtilerek, söz konusu genel ölçütler tekrar belirtilmiştir.¹³⁰

Anılan maddenin 2 inci fıkrası;

“(2) Bakanlar Kurulu Kararına göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üstüste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir. Aşağıdaki tabloda örnek bir şirket için hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin sağlanması ve denetime tabi olma durumu gösterilmiştir:

¹²⁹ Bu Usul ve Esasların 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer (28.02.2013 tarihli KGK Kurul Kararı m.14).

¹³⁰ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.167

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık satış hasılatı 150 milyon TL veya üzeri midir?	net 200 TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 500 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 2011	Evet	Hayır	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2012	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2013	Evet	Hayır	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12 2014*	Hayır	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2015	Hayır	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2016	Evet	Hayır	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

* 31/12/2014 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınmadığı varsayılmıştır.”

Örnek olarak verilen tabloda şirket 2011 yılında sadece bir ölçütü sağlıyor; ancak 2012 yılı ve 2013 yılında farklı ölçütler de olsa şirket, her sene üç ölçütten en az ikisini sağlama koşulunu yerine getirdiği için 2014 yılında bağımsız denetime tabi oluyor. Ancak şirket 2014 yılında bir ölçütü sağlıyor ve 2015 yılında da yalnızca bir ölçütün sağlanması nedeniyle şirket bağımsız denetime tabi iken; art arda iki hesap dönemi söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların altında kalması sebebiyle, 2016 yılında bağımsız denetim kapsamından çıkıyor.¹³¹

KGK'nın yayımladığı, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar” m. 5/3’de, Bakanlar Kurulu Kararı’na Ekli (II) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketlerin, aynı listede yer alan ölçütler dikkate alınarak denetime tabi olacağı belirtilerek; bu ölçütlerinde söz konusu listede belirtilen sınırlamalar çerçevesinde aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde Usul ve Esaslar m.5/2’nin uygulanacağı belirtilmiştir.

¹³¹ Ancak örnek tablodaki ölçütler 14.03.2014 tarihinde yayımlanan 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişikliğe gidilmeden önceki ölçütlerdir. Bu sebeple 01.01.2014 tarihinden itibaren bağımsız denetim kapsamına girilip girilmediğinin tespitinde 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m.1’de düzenlenen yeni ölçütler dikkate alınacaktır.

Bakanlar Kurulu Kararına Ekli (I) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler ise herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın denetime tabi olur (28.02.2013 tarihli KGK Kurul Kararı m.5/4).

Söz konusu maddenin 5 inci fıkrasına göre, bağımsız denetim, şirketin konsolide finansal tablolarının yanında münferit finansal tablolarını da içerir. Ayrıca anılan maddenin 6 ncı fıkrası, Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca denetime tabi olma şartlarını taşımayan bir şirketin, sadece ana ortaklığının, bağlı ortaklığının veya iştirakinin Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında denetime tabi olması nedeniyle, denetime tabi olmayacağını da hüküm altına almıştır.

“Bağlı ortaklık” ve “iştirak” terimlerinin tanımı TMS 28, “İştiraklerdeki Yatırımlar”da şu şekilde yapılmaktadır:

“İştirak: Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir”.

“ Bağlı ortaklık: İşletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, (ana ortaklık olarak bilinen) başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmelerdir.”

4. Ölçütlerin Değerlendirilmesine İlişkin Hükümler

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın *“Uygulamaya ilişkin esaslar”* başlıklı 4 üncü maddenin 2 nci fıkrası, üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılp aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırlanan önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tabloların, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısının esas alınacağını öngörmüştür.

Anılan maddenin 3 üncü fıkrasında ise, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından, bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından ise, söz konusu ölçütler iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınır.

a. Esas Alınacak Finansal Tablolar

28.02.2013 tarihli KGK Kurul Kararı “*Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar*”ın “*Esas alınacak finansal tablolar*” başlıklı 6 ncı maddesinde; denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken, vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosunun dikkate alınacağı hususu düzenlenmiştir.

Ayrıca anılan 6 ncı maddenin devamında yurtdışında bulunan bağlı ortaklık ve iştiraklerinin, varsa denetimden geçmiş uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tabloları, olmaması halinde tabi oldukları mevzuat uyarınca hazırladıkları finansal tablolarının dikkate alınacağı düzenlenmiştir.

Dolayısıyla daha önce bağımsız denetime tabi olmamış bir şirket söz konusu ise, bu şirketin bağımsız denetime tabi olup olmayacağını değerlendirirken, dikkate alınacak olan finansal tablolar; vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosudur.

Ancak daha önce bağımsız denetime tabi olmuş bir şirket söz konusu ise, bu şirketin tekrar bağımsız denetime tabi olup olmayacağı hususunda yapılacak olan değerlendirmede, dikkate alınacak olan; 28.02.2013 tarihli KGK Kurul Kararı m.11 gereği, 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarıdır.

Anılan 11 inci madde uyarınca, bağımsız denetime tabi olunduktan sonra şirketler, finansal tablolarını 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırlar. Bu şirketler daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırladıkları finansal tabloları dikkate alır. Bu durumda, bağlı ortaklık ve iştirak kavramları 6102 sayılı Kanun ve TMS'deki anlamlarıyla dikkate alınır. Ölçütlerin belirlenmesinde bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon yöntemine, iştiraklerin ise özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tablolar kullanılır.

Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin, denetime tabi oldukları hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloları, denetimden geçmiş olarak sunulur. Geçmiş hesap dönemi veya dönemlerine ilişkin finansal tabloların da, bağımsız denetimden geçen son finansal tablolar ile karşılaştırmalı olarak sunulması esastır. Geçmiş hesap dönemlerinde denetime tabi olunmamış ise, denetimden geçmiş finansal tablolarla karşılaştırmalı olarak sunulan geçmiş dönem finansal tablolarının denetimden geçmiş olması zorunlu değildir (28.02.2013 tarihli KGK Kurul Kararı m.13).

Anılan 28.02.2013 tarihli KGK Kurul Kararı'nın Geçici 1 inci maddesinde; hesap dönemi takvim yılı olan şirketler açısından; 2013 hesap dönemi finansal tablolarının denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde, 01.01.2013 tarihinden önce sona eren son iki hesap dönemine ilişkin bilançonun (diğer bir ifadeyle, 31.12.2011 ve 31.12.2012 tarihli) ve gelir tablosunun (2011 ve 2012 hesap dönemlerine ilişkin) kullanılacağı belirtilmektedir.

Maddenin devamında, özel hesap dönemini uygulayan şirketler açısından ise; denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, 6102 sayılı Kanun'un Geçici 6 ncı maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, 2012 ve 2013 yıllarında sona eren hesap dönemlerine ilişkin dönem sonu (örneğin, 30.06.2012 ve 30.06.2013 tarihli) finansal tabloların kullanılacağı düzenlenmektedir.

b. Aktif Toplamı ve Yıllık Net Satış Hasılatının Hesaplanması

Bu konu 28.02.2013 tarihli KGK Kurul Kararı'nın 7 nci maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. Söz konusu maddenin 1 inci fıkrası gereği; ölçütlerden aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında 6 ncı maddede belirtilen finansal tablolar çerçevesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı dikkate alınır.

Buna göre tek bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığını belirlemede tespit edilmesi gereken ölçütleri değerlendirmede, yukarıda belirttiğimiz gibi şayet şirket daha önce denetime tabi bir şirket ise 11 inci maddede belirtilen nitelikteki finansal tablolara göre; şayet şirket daha önce bağımsız denetime tabi olmayan bir şirket ise 6 ncı maddede belirtilen finansal tablolara göre hesaplama yapılacaktır.¹³²

Bir şirketler topluluğu söz konusu ise, yine daha önce bağımsız denetime tabi tutulmamışsa, 6 ncı maddede belirtilen finansal tablolara göre değerlendirme yapılacakken; daha önce bağımsız denetime tabi olunmuşsa, madde 11'de belirtilen nitelikteki finansal tablolara göre değerlendirilecektir.

Ayrıca 11 inci maddede “*Bağlı ortaklık*” ve “*İştirak*” kavramlarının 6102 sayılı Kanun ve TMS'deki anlamlarıyla dikkate alınacağı belirtilmiş olup; devamında ölçütlerin belirlenmesinde bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon yöntemine,

¹³² Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.173.

iştiraklerin ise özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tablolar kullanılacağı belirtilmiştir.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m.4/3’de bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından, ölçütlerden ikisinin sınırlarının aşılıp aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamının (varsa grup içi işlemler yok edilir) dikkate alınacağı düzenlenmiştir. İştirakler bakımından; söz konusu ölçütler iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınacağı da belirtilmiştir.

Söz konusu bağlı ortaklıkları veya iştirakleri bulunan şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı tutarının hesabında 28.02.2013 tarihli KGK Kurul Kararı m.7/2 uyarınca aşağıdaki işlemler yapılır:

“a) Aktif toplamının hesabında, şirketin kendi aktif toplamından, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin kayıtlı değerleri çıkarılır. Bulunan tutara, bağlı ortaklıklarının aktif toplamının tamamı ve iştiraklerinin aktif toplamından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.

b) Yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin kendi yıllık net satış hasılatına bağlı ortaklıklarının yıllık net satış hasılatının tamamı, iştiraklerinin yıllık net satış hasılatından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.

c) Grup içi işlemlerden doğan varlık, borç, gelir ve giderlerden, bağlı ortaklıklarla olanların tamamı, şirketin ve bağlı ortaklıkların doğrudan iştirakleriyle olanlarının ise hisselerine düşen payı elimine edilir. Grup içi işlemlerin kısmen veya tamamen elimine edilmesi ihtiyaridir.”.

7 nci maddenin 3 üncü fıkrası, şirketlerin bağlı ortaklıkları aracılığıyla dolaylı olarak sahip oldukları bağlı ortaklıklar ve iştirakler de şirketin bağlı ortaklığı ve iştiraki olarak değerlendirileceğini belirttikten sonra bu hususu bir örnekle açıklamaktadır:

“A Şirketinin B Şirketinde %70, B Şirketinin ise C ve D Şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A Şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarken, C Şirketini bağlı ortaklığı, D Şirketini de %15 oranında oy hakkına sahip olduğu iştiraki olarak değerlendirir.”.

Anılan maddenin 4 üncü fıkrasına göre ise; *“Şirketlerin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin sahip olduğu bağlı ortaklıklar ve iştirakler, ilgili iştirakin finansal tablolarındaki değerleri üzerinden dikkate alınır. Bu sebeple, şirketin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri eliminasyon işlemlerine dahil edilmez.”.* Söz konusu fıkrada bu husus bir örnekle de açıklanmaktadır:

“Örneğin; A Şirketinin B Şirketinde %40, B Şirketinin ise C ve D Şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A Şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarken, sadece B Şirketini iştiraki olarak değerlendirir. C ve D Şirketlerinin aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını dikkate almaz. Dolayısıyla, C ve D Şirketlerinin A ve B Şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemler eliminasyona dahil edilmez.”

Maddenin son fıkrasında, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin yurtdışındaki bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının da dikkate alınacağı öngörülmüştür.

Ayrıca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerini üstlenen şirketler açısından, aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatında, 6 ncı ve 7 nci maddelerde belirtilen hususlara ilaveten 9 uncu madde ile özel hükümler de getirilmiştir.¹³³

¹³³ Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri

MADDE 9 – (1) 6 ve 7 nci maddelerde belirtilen hususlara ek olarak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerini üstlenen şirketler açısından aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı aşağıdaki gibi tespit edilir:

a) Aktif toplamının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesapları dikkate alınmaz.

c. Çalışan Sayısının Hesaplanması

Bu konu “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar”ın 8 inci maddesinde örneklerle beraber ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Söz konusu madde:

“(1) Şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, muhtasar beyannamede bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Söz konusu yıllık ortalama, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir. Çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz.

(2) Ortalama çalışan sayısının belirlenmesinde, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştiraklerin bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayısı ise şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

Örneğin, aşağıda aylık çalışan sayıları belirtilen, bağlı ortaklığı B Şirketi ve %20 iştiraki C Şirketi olan A Şirketinin ilgili hesap dönemine ilişkin ortalama çalışan sayısı şu şekilde hesaplanır:

Örneğin, B Şirketi A Şirketinin bağlı ortaklığı olup A Şirketinin C Şirketinde %20 oranında iştiraki vardır. Söz konusu şirketlerin aylık çalışan sayılarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

b) Yıllık net satış hasılatının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarına sadece ilgili dönemde kaydedilen tutarlar yıllık net satış hasılatına eklenir.

c) İşin bitiminde Tekdüzen Hesap Planında yer alan 350-358 nolu hesaplardan ilgili dönem gelir tablosuna aktarılan kısımlar yıllık net satış hasılatının hesabında dikkate alınmaz.

Aylar	A Şirketi	B Şirketi	C Şirketi
Ocak	300	170	180
Şubat	305	180	170
Mart	310	185	145
Nisan	305	195	150
Mayıs	300	185	150
Haziran	295	180	160
Temmuz	290	170	160
Ağustos	285	135	160
Eylül	290	140	170
Ekim	310	165	180
Kasım	310	165	180
Aralık	300	170	140
Toplam	3.600	2.040	1.945
Yıllık ortalama (Toplam/12)	300	170	162,08

Yukarıdaki tabloda, şirketler itibarıyla yıllık çalışan sayısı ve ortalama çalışan sayısı hesaplanmıştır. Buna göre, A Şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısı hesaplanırken; A ve B Şirketlerinin yıllık ortalama çalışan sayılarının tamamı ile C Şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısının sadece %20'si toplanır. Dolayısıyla, A Şirketi için toplam yıllık ortalama çalışan sayısı $(300 + 170 + (162,08 \times \%20) =)$ 502,42'dir.

(3) Çalışan sayısının hesabında, 7 nci madde çerçevesinde şirketin kendisinin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin yurtiçindeki ve yurtdışındaki çalışan sayıları da dikkate alınır.”.

5. Denetim Kapsamından Çıkmaya İlişkin Usul Ve Esaslar

Denetim kapsamından çıkmaya ilişkin usul ve esaslar “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar”ın 10 uncu maddesinde düzenlenmekte olup, anılan maddenin son

fıkrasında; bu maddenin, denetime tabi şirketlerden Bakanlar Kurulu Kararı'na Ekli (I) sayılı liste kapsamında bulunan şirketler için uygulanmayacağı hususu da belirtilmiştir.

Anılan maddenin 1 inci fıkrası, bağımsız denetime tabi şirketlerin, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte 5 inci maddede belirtilen ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalması halinde, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkacağı düzenlenmiştir.

Ayrıca birbirini takip eden hesap dönemlerinde sınırların altında kalınan iki ölçütün aynı olması şart değildir. Maddede bu durum bir tablo ile açıklanmaktadır.¹³⁴

“Aşağıdaki tabloda örnek bir şirket için hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin sağlanması ve denetime tabi olma durumu gösterilmiştir:

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 500 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 2011	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabidir
1/1-31/12 2014*	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2015	Hayır	Evet	Hayır	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

* 31/12/2014 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınmadığı varsayılmıştır.

¹³⁴ Ancak örnek tablodaki ölçütler 14.03.2014 tarihinde yayımlanan 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişikliğe gidilmeden önceki ölçütlerdir. Bu sebeple 01.01.2014 tarihinden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkılıp çıkmadığının tespitinde 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m.1'de düzenlenen yeni ölçütler dikkate alınacaktır.

10 uncu maddenin 2 nci fıkrası ise, “Denetime tabi şirketler, 7 nci madde çerçevesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, bir hesap döneminde 5 inci maddede belirtilen ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar. Örneğin, 1/1/2013-31/12/2013 hesap döneminde denetime tabi olan bir şirketin 31/12/2013 tarihinde sona eren hesap döneminde aktif toplamı 110 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve çalışan sayısı 550 kişidir. Şirket, söz konusu hesap döneminde, aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı ölçütlerine ilişkin sınırların yüzde yirmiden daha fazla altında kalmıştır. Bu nedenle şirket, 1/1/2014-31/12/2014 hesap dönemi için denetimin kapsamından çıkar.”.

Dolayısıyla bağımsız denetim dışında kalan şirketler bakımından bağımsız denetim bir zorunluluk olmayacaktır. Bu şirketler dilerlerse bağımsız denetim yaptırmayabileceklerdir.

Bağımsız denetime tabi olan bir şirketin sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamından çıkması durumunda ise, söz konusu şirketin müteakip hesap dönemlerinde denetime tabi olup olmayacağının tespitinde 6 ncı, 7 nci, ve 9 uncu madde hükümleri uygulanacaktır (28.02.2013 tarihli KGK Kurul Kararı m.12).

6. 6455 Sayılı Kanunla Eklenen TTK M.397/5 Hükümü Gereğince Denetime Tabi Olan Anonim Şirketler

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile anonim şirketlerin çok büyük bir bölümü, bağımsız denetimin kapsamı dışında kalmıştır. Ayrıca TTK Geçici m.6/2 uyarınca, mülga 6762 sayılı TTK'daki murakıplık sisteminin de kaldırılmasıyla; bu şirketlerin tümüyle denetimsiz kalmaları durumu meydana gelmiştir. Böylelikle 11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6455 sayılı “Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik

Yapılmasına Dair Kanun'un 80 inci maddesi ile TTK'nın 397 nci maddesine 5 inci ve 6 ncı fıkralar eklenmiştir.

Buna göre; bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları, TTK m.397/5 hükümlerine göre denetlenir. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır (TTK m.397/5).

Ayrıca TTK m.397/5 kapsamında denetime tabi olmasına rağmen bu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m.397/6).

Böylelikle, m.397/4 kapsamına girmeyen, bağımsız denetime tabi tutulmayan anonim şirketler için de yeni bir denetim zorunluluğu getirilmektedir.¹³⁵ Bununla beraber, 6455 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik anonim şirketlerin denetiminde ikili bir yapı meydana getirerek; anonim şirketlerin denetiminde farklılık yaratmıştır.¹³⁶ Ancak yine de cirosu, aktif büyüklüğü ve çalışan sayısı ne olursa olsun tüm anonim şirketlerin denetim mekanizmasına tabi olması çok yerinde olmuştur.

¹³⁵ Bozdemir, s.79.

¹³⁶ Seniha Dal, Yıldırım Ercan Çalış, "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi", **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2013, s.87-106, s.89.

B. Bağımsız Denetim Yapacak Kişi ve Kuruluşlar

6762 sayılı Kanun'da şirketin üç kanuni organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu olmayan murakıplar eliyle yapılan denetleme yerini, 6102 sayılı Kanunla bir bağımsız denetim kuruluşu ya da yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavirlere bırakmıştır.¹³⁷

6102 sayılı TTK m.400/1'de denetçi olabilecekler belirtilmiştir. Söz konusu maddenin ilk haline göre; *“Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir.”*

Maddenin ilk halinde bağımsız denetim kuruluşlarının, ölçeklerine bakılmaksızın bütün sermaye şirketlerini denetleyebilecekleri öngörülmüş olmakla beraber; küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerine bir kolaylık da tanımaktaydı. Bunlar bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebileceklerdi.

Ancak 6335 sayılı Kanun'un 19 uncu maddesi ile TTK m.400/1 değiştirilmiştir. Buna göre; *“Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir....”*

¹³⁷ Suat Yıldırım, “Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2011, s.43-52, s.47.

Söz konusu madde gereğince üç sınıf denetçi olacaktır. Bunlar ;

- Bağımsız denetim kuruluşu
- Yeminli mali müşavir
- Serbest muhasebeci mali müşavirdir.

Yapılan değişiklikle; 3568 sayılı Kanun zikredilerek, ancak YMM ve SMMM'lerin Bağımsız Denetçi olabilecekleri belirtilmiştir. Ayrıca, 660 sayılı KHK ile kurulan ve 6102 sayılı Kanun'da yer almayan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun "*Bağımsız Denetçi*" olabilecekleri yetkilendirmeye yetkili olduğu da ifade edilmiştir.¹³⁸

660 sayılı KHK'nın "*Tanımlar*" başlıklı m.2/1(a) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayımladığı "*Bağımsız Denetim Yönetmeliği*"nin "*Tanımlar*" başlıklı m.4/1(a)'da "*bağımsız denetçi*" tanımı şu şekilde yapılmaktadır:

"Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri ... ifade etmektedir."

*"Bağımsız denetim kuruluşu"*nun tanımı ise 660 sayılı KHK m.2/1(c)'de aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

"Bağımsız denetim kuruluşu: Bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerini ...ifade eder".

¹³⁸ Tayfun Şahin, "Bağımsız Denetçilikte Doğan Karmaşa", **Yaklaşım Dergisi**, Editör: Şükrü Kızılot, S.236, Ağustos 2012, s.37-43, s.38.

“Bağımsız denetim kuruluşu” Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin m.4/1(ç)’de ise, “...Kurumunca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketleri” şeklinde tanımlanmıştır.

Daha önce de belirttiğimiz gibi denetim, yalnızca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından, yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.11/3’de, KAYİK’lerin¹³⁹ ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenen işletmelerin denetimi, sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçiler tarafından yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı şekilde 660 sayılı KHK m.23/1 gereği, Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır. Dolayısıyla, bu kuruluşlarda bağımsız denetçilerin denetçilik yapma yetkisi bulunmamaktadır.

1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi

660 sayılı KHK ile, KGK’ya bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma, denetçilerin faaliyetlerini denetleme ve uluslararası standartlarla uyumlu

¹³⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği 4/J maddesinde, Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar, “halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları” olarak belirtilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma ve bağımsız denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını da yetkilendirme; yetki ve görevleri öngörülmüştür.¹⁴⁰

ARIKAN, KGK'ya tanınan bu geniş yetkileri, özellikle KGK'nın yetkilendirme ve sicil işleriyle kendilerini meslek örgütü yerine koyarak; mesleğin çatı örgütü TÜRMOB'un devre dışı bırakılmasını eleştirmektedir.¹⁴¹

Ancak ifade ettiğimiz gibi bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme görev ve yetkisi de KGK'dadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 13 üncü maddesinin 1 inci fıkrası, 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartların saklı kalması kaydıyla denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşların, KGK tarafından yetkilendirilebilmesi için gerekli şartları düzenlemiştir. Böylelikle, 3568 sayılı Kanuna ilişkin şartların denetim kuruluşları açısından ön şart haline getirilmesi sağlanmış bulunmaktadır.¹⁴²

Söz konusu hükme göre, 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun;

- Sermaye şirketi olması,
- Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,
- Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,

¹⁴⁰ Bu konu s.70'de "*Bağımsız Denetçilerin Denetlenmesi ve İncelenmesi*" başlığı altında incelenmiştir.

¹⁴¹ Bkz. Arıkan, s.12.

¹⁴² DELOITTE, "Türk Ticaret Kanunu Bülteni, Bağımsız Denetçinizi Seçtiniz mi?", Mart 2013, (Erişim) http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Content/Articles/TTK_Bulten_Mart_2013.pdf, 24 Mayıs 2014, s.14.

- Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- Denetçilerinin 14 üncü madde çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- 28 inci maddedeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- Denetim kadrosunun, asgari olarak, 27 nci maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları KGK tarafından belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından iptal edilmemiş olması,

- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, şarttır.

Söz konusu maddenin 2 nci fıkrasına göre, denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, 1 inci fıkarda belirtilen şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KGK'ya başvuruda bulunurlar. KGK tarafından başvuruda bulunan kuruluşlardan gerekli şartları taşıdığına karar verilenler, en geç doksan gün içinde, gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve KGK'ya tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilir. Tescil işleminden sonra bu kuruluşlara Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi verilir.

Söz konusu maddenin 4 üncü fıkrası ile KGK'ya, belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim yapacak denetim kuruluşları için ek şartlar belirleyebilme ve bu şartları sağlayan denetim kuruluşlarını listeler halinde ayrıca ilan etme görev ve yetkisi de tanınmıştır. Ayrıca KGK, denetimi yapılacak işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak belirlenecek işletmeleri denetlemek üzere, şartları KGK tarafından belirlenen yeni denetim kuruluşu listeleri oluşturulabilir.

KGK, ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresi bulunmayan kuruluşlara, üç ay içinde unvan değişikliği yapılması ve bu değişikliğin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesi koşuluyla faaliyet izni verebilir. Ancak söz konusu kuruluşların bu süre içinde unvan değişikliğini gerçekleştirmemeleri halinde faaliyet izinleri KGK tarafından iptal edilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.13/5).

Ayrıca Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin geçici 2 nci maddesi, mevcut denetim kuruluşlarına ilişkin geçiş hükümlerini düzenlemektedir. Söz konusu düzenleme gereği, *“Kamu kurumlarından denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetki almış olan denetim kuruluşları, bu Yönetmeliğin yayımlandığı tarihten itibaren bir ay*

içinde yetkisini gösteren belgeyle Kuruma başvuruda bulunmaları şartıyla 1/1/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin denetim faaliyetinde bulunma yetkisini haizdir. Bu kuruluşlar, 1/1/2014 tarihine kadar bu Yönetmelik hükümlerine intibak etmek zorunda olup, intibak ettikleri tarih itibarıyla Kurum tarafından yetkilendirilerek sicile kaydedilir, aksi takdirde bunlara faaliyet izni verilmez. Bu Yönetmeliğin yayım tarihi itibarıyla bu kuruluşlarda denetime ilişkin belgesi olmaksızın denetçi olarak görev yapmakta olan meslek mensupları 1/1/2014 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde, yetki belgesi olmaksızın denetçi olarak görevlendirilemezler.”.

2. Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, bağımsız denetçi olmak isteyen, gerçek kişilerin KGK tarafından yetkilendirilmesi için gerekli şartlar düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre, denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin:

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
- Meslek mensubu olması,
- Türkiye’de yerleşik olması,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- 15 inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,

- 16 ncı maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,
- 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,
- Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından iptal edilmemiş olması,
- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması, şartlarının sağlanması gerekir.

Denetçi olmak isteyen meslek mensupları öngörülen bu şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KGK'ya başvuruda bulunurlar. Başvurular şahsen veya görev alınan denetim kuruluşu aracılığıyla yapılır. KGK tarafından gerekli şartları taşıdığına karar verilen başvuru sahipleri gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve KGK'ya tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilirler. Tescil işleminden sonra bu kişilere Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.14/2).

KGK, belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim faaliyetinde bulunacak denetçiler için ilave şartlar belirleyebilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.14/3).

3. Denetçilerin Denetlenmesi ve İncelenmesi

Denetçiler, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından denetlenmektedir. 660 sayılı KHK'nın 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına göre, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, KHK'da belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğine haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili bir kamu kurumudur. Söz konusu fıkra ile; Başbakan'a, KGK'nın yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir bakan eliyle yürütebilme yetkisi de tanınmıştır. Nitekim bu yetkiye dayanılarak 26.11.2011 tarih ve 28124 sayılı Resmi Gazete'de yayımlan tezkere ile Maliye Bakanlığı, KGK ile ilişkilendirilmiştir.

KARASU ve ÖZKORKUT, KHK'nın 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, Kurulun görevini yaparken bağımsız olduğu, hiçbir organ, makam, merci ve kişinin Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremeyeceği hükmünün yer almasına rağmen; 3046 sayılı Kanunun 19/A maddesine, 17.08.2011 tarih ve 28028 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KHK ile eklenen "*Bakan bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların (5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan kurumlar dahil) her türlü faaliyet ve işlemlerini denetlemeye yetkilidir.*" düzenlemesi karşısında KGK'nın ilişkilendirildiği Maliye Bakanlığı tarafından denetlenecek olmasının, KGK'nın bağımsızlığını büyük ölçüde zedelediğini haklı olarak belirtmişlerdir.¹⁴³

ARI da, KGK'nın Maliye Bakanlığı'nın ilgili kuruluşu kapsamına alınmasını doğru bulmadığını çünkü; anonim şirketin TTK m.398'e göre denetlenmesinin vergi denetimini içermediğini, yalnızca ona yardımcı olduğunu, her iki kurumun da menfaatlerinin farklı olduğunu belirtmiştir.¹⁴⁴

¹⁴³ Rauf Karasu, "Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", **Amme İdaresi Dergisi**, C.47, S.1, s.79-105, s.92;

Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.205.

¹⁴⁴ Zekeriyya Arı, "Anonim Şirketin Denetimi ve Hesapları", **Şirketler Hukuku**, Editör: Sami Karahan, Aralık 2013, 2.Bası, s.448.

660 sayılı KHK'nın 4 üncü maddesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun oluşumuna ilişkin hüküm düzenlenmiştir. Buna göre, Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur. Bakanlar Kurulu, üyelere birini Başkan olarak atar. Kurul da, Başkanın önerisi üzerine üyelere birini İkinci Başkan olarak seçer.

KARASU, KGK'nın özellikle kamu yararının sağlanması amacıyla kurulmuş olması ve çok önemli görev ve yetkilere sahip olması sebebiyle; kendi görev alanı içerisindeki bir konu hakkında, hiçbir siyasi baskı ve etki altında kalmadan karar vermesi gerektiğini belirtmiştir. Bu sebeple mevcut düzenleme ile Kurul üyelerini atama yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesini haklı olarak eleştirmiş; Kurulun siyasi otoriteye karşı bağımsızlığının sağlanması için üyelerinin, Sayıştay üyelerinin seçiminde olduğu gibi TBMM tarafından seçilmesinin uygun olacağını belirtmiştir.¹⁴⁵

Kanaatimizce de, 660 sayılı KHK ile, Kurul üyelerinin atanması açısından hükümete bağımlı bir KGK oluşturulmuştur. Bu sebeple KGK'nın, hükümete karşı bağımsızlığının sağlanması için Kurul üyelerinin TBMM tarafından seçilmesi yerinde olacaktır.

KHK'nın 9 uncu maddesinde, Kurulun görev ve yetkileri ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.¹⁴⁶ Kurulun görev ve yetkileri şu şekilde özetlenebilir:¹⁴⁷

¹⁴⁵ Karasu, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, s.93.

¹⁴⁶ Bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Karasu, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, s.96 vd.

¹⁴⁷ Mustafa Yavuz, "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi Ve Gözetimi", **Mali Çözüm**, Eylül-Ekim 2011, s.147-162, s.153.

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Bağımsız Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirmek ve hem bunları hem de mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek KGK’nın internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, KGK tarafından yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek; inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,

- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,

- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak; düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili tali düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almaktır.

KHK ile tanınan tüm bu görev ve yetkiler neticesinde, bağımsız denetime ilişkin tüm yetkilerin KGK'da toplandığını söylemek mümkündür.

KARASU, birçok ülke uygulamalarında muhasebe ve denetim standartlarını belirleyen kurumlar ile bağımsız denetimin gözetimini yapan kurumların farklı kurumlar olduğunu, bizde ise bu yetkilerin tek bir kurum altında toplandığını ayrıca; TÜRMOB'un bağımsız denetçinin yetkilendirilmesi ve muhasebe standartlarının belirlenmesi konusunda hiçbir yetkisinin kalmadığını belirtmiştir. Yazar, KGK'nın, muhasebe ve denetim standartlarını; TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı ile işbirliği içinde belirlemesi gerektiği görüşündedir.¹⁴⁸

Kanaatimizce de; muhasebe ve denetim standartlarının, TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı ile işbirliği halinde belirlenmesi, ortak aklın ve toplam faydanın gereklerine uygun bir yaklaşımdır. Bununla beraber; 660 sayılı KHK ile kurulan KGK'ya tanınan geniş yetkiler ile, bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapıya sahip olunması da tarafımızca yerinde bir düzenlemedir.

Belirttiğimiz üzere, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarını, KGK tarafından yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetleme ve denetleme konusunda yetki, 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'ndadır (660 sayılı KHK m.9/1(d)). Anılan KHK'nın 25 inci maddesinde ise, Kurulun bu konudaki gözetim yetkisini nasıl kullanacağı belirtilmiştir.

Buna göre, KGK tarafından yapılacak seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren "*kalite güvence sistemi incelemeleri*"¹⁴⁹; bağımsız denetim kuruluşları

¹⁴⁸ Karasu, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, s.102.

¹⁴⁹ KGK tarafından yapılacak "*kalite güvence sistemi*"nin, KHK'nın 2 nci maddesinin (g) bendinde; bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve yapılan bağımsız denetime ilişkin kamuoyunun güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistemi ifade ettiği belirtilmiştir.

tarafından gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının KGK standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin KGK düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsar. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. KGK'nın; planlanmış bu incelemeler yanında ihbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi saklıdır (660 sayılı KHK m.25/1).

Bağımsız denetçilerin kalite güvence sistemi incelemeleri ise, usul ve esasları Kurul tarafından belirlenen ilkelere uygun olarak KGK tarafından yapılır. Bu incelemelerin yürütülmesi için KGK bünyesinde yeterli sayıda kalite güvence uzmanı istihdam edilir (660 sayılı KHK m.25/2).

KGK, incelemeleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi, gerekli hallerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgili denetim birimleri vasıtasıyla da yürütebilir. İnceleme faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle Kurulca her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülür (660 sayılı KHK m.25/3). KGK tarafından yapılacak inceleme sonuçları ayrıca her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanacaktır (660 sayılı KHK m.25/4).

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, KGK tarafından yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. KGK tarafından belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında “uyarı”, “lisansın askıya alınması” ve “lisansın iptali” de dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır (660 sayılı KHK m.25/5).

III. DENETÇİNİN SEÇİMİ

Denetçinin görevlendirilmesi konusu 6102 sayılı Kanun'un 399 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Hüküm, denetçinin görevlendirilmesi hususunda üç yöntem öngörmektedir. Bunlardan ilki, denetçinin “*genel kurul tarafından seçilmesi*”; diğer iki yöntem ise “*yönetim kurulu tarafından seçilme*” ve “*mahkeme tarafından atanma*”dır.

Denetçinin seçilmesinde asıl yöntem, genel kurul tarafından seçilmedir. Diğer iki yöntem ise istisnai hallere özgülenmiştir.¹⁵⁰

A. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi

Denetim bir anlamda yönetimin denetlenmesi olması sebebiyle, denetçinin seçimi genel kurula ait bir yetkidir; bu yetki devredilemez niteliktedir.¹⁵¹ Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınması genel kurulun devredilemez görev ve yetkilerindedir.¹⁵²

TTK m.399/1 uyarınca, denetçi, şirketin genel kurulunca; topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçilen denetçi ile sözleşmeyi yönetim kurulu yapar.¹⁵³ Bununla beraber, yönetim kurulu, seçimden sonra, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve bunu Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.

¹⁵⁰ Soner Altaş, *Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Şirket Denetimi Denetçi ve Özel Denetçi*, 5.Baskı, Ocak 2013, s.147.

¹⁵¹ 6102 sa. TTK 399 uncu madde gerekçesi.

¹⁵² Bkz. TTK m.408.

¹⁵³ 6102 sa. TTK 399 uncu madde gerekçesi.

Dolayısıyla denetçinin seçimi her faaliyet dönemi için ayrı yapılacak olup; birden fazla faaliyet dönemi için denetçi seçilmeyecektir.¹⁵⁴ Böyle bir sınırlama öngörülmesinin sebebi, denetçinin bu şekilde görevini daha bilinçli yerine getireceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır.¹⁵⁵ Ayrıca maddede düzenlenen, seçimin zamanına ilişkin hüküm emredicidir. Bu hükme aykırılık halinde, 6 ıncı fıkra hükümleri uygulanır.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (İYMMO) (2012) çalışmasında, Kanunkoyucunun, bu fıkranın 3 üncü cümlesinde, süre belirtmeyerek “*gecikmeksizin*” ifadesini kullanmasını, tescil ve ilan işlemlerine seçimin yapıldığı tarihten sonraki ilk iş günü içinde mi, yoksa birkaç gün içinde mi başlanması gerektiği konusunda tereddütlere yol açacağı düşüncesiyle eleştirmiştir. Bununla beraber, haklı olarak, burada ikinci seçeneğin anlaşılmasının daha akılcı bir yaklaşım olacağı kanısını taşımaktadırlar.¹⁵⁶

PULAŞLI, denetçinin seçiminin genel kurulca yapılmasının bir icap niteliğinde olduğunu; m.399/1(3.cümle) gereği ise görev tevdiinin yönetim kurulunca yapılacağını (yönetim kurulunun, seçilen denetçi ile sözleşmeyi yapacağını), denetçinin ücretinin de yönetim kurulunca denetçi ile karşılıklı olarak tespit edileceğini ifade etmiştir.¹⁵⁷

Ayrıca, TTK m.399/6 uyarınca; faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar genel kurul tarafından denetçi seçilememişse, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden istemi üzerine, denetçi, mahkemece atanacaktır.

¹⁵⁴ Altaş, Şirket Denetimi, s.147 vd.

¹⁵⁵ Arı, s.470.

¹⁵⁶ Bkz. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “6102 Sayılı TTK’de Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hükümler”, **Mali Mevzuat Platformu**, Nisan 2012, (Erişim) <http://www.istanbulymmo.org.tr/dosya/201226-6102-sayili-ttknda-yer-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukumler.pdf>, 22 Mart 2014.

¹⁵⁷ Hasan Pulaşlı, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s.684.

ALTAŞ, Kanunkoyucu tarafından dört aylık bir süre öngörülmesinin sebebini; şirketlerin, faaliyet döneminin ilk üç ayı içinde, yapılması zorunlu olan olağan genel kurul toplantısında, denetçi seçimini gerçekleştirememeleri halinde, ilave bir aylık süre daha tanımak istemesinden kaynaklandığını belirtmiştir.¹⁵⁸

B. Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi

6102 sayılı Kanun'un 399 uncu maddesinin 8 inci fıkrasına göre; denetçi bağımsız denetim sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Açılan görevden alma davasında, denetçinin denetim sözleşmesini feshedebilmesi için davanın sonuçlanmasını bekleme zorunluluğu yoktur. Davanın açılmış olması yeterlidir.¹⁵⁹

TTK m.399/9 uyarınca, denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar. Dolayısıyla yönetim kurulunun denetçi seçimi, yalnızca denetçinin feshi ihbarda bulunması hali ile sınırlıdır.

Anılan fıkranın gerekçesinde, bu fıkranın denetimde herhangi bir boşluğa yer vermemek için konulduğu belirtilmiştir.¹⁶⁰ Yani amaç, şirketin denetçisiz kalmasının önüne geçmektir. Genel kurul, yönetim kurulu tarafından onayına sunulan denetçiyi kabul ettiği takdirde, denetçi görevini yerine getirmelidir. Genel kurulun, yönetim kurulu tarafından onayına sunulan denetçiyi reddi halinde ise; genel kurul, yeni bir denetçi seçmelidir.¹⁶¹

¹⁵⁸ Altaş, Şirket Denetimi, s.148.

¹⁵⁹ 6102 sa. TTK 399/8 inci madde gerekçesi.

¹⁶⁰ 6102 sa. TTK 399/9 uncu madde gerekçesi.

¹⁶¹ Dal, Çalış, s.99.

C. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması

Denetçinin mahkeme tarafından atanması; haklı sebeplerin özellikle tarafsızlığı bozan herhangi bir nedenin varlığı veya yasada sayılan diğer nedenlerden birinin sonradan ortaya çıkması hallerinde mümkündür.

Denetçinin mahkeme tarafından atanması, TTK'nın 399 uncu maddesinin 4 üncü, 5 inci, 6 ncı ve 7 nci fıkralarında düzenlenmiştir. Anılan maddenin 4 üncü fıkrası uyarınca, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi; yönetim kurulunun ya da sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin talebi halinde, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde başka bir denetçi atayabilir.

TTK'nın 399 uncu maddesinin 5 inci fıkrasına göre; görevden alma ve yeni denetçi atama davasını açmak için öngörülen hak düşürücü süre, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilanından itibaren üç haftadır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.

Anılan maddenin gerekçesinde; mahkemeye başvurmaya yetkili olanların, sınırlı sayı ilkesine göre gösterildiği, esas sözleşme ile yetkililer çevresi genişletilemeyeceği ve azlığa ilişkin yüzde yükseltme yönünde değiştirilemeyeceği hususları belirtilmiştir.¹⁶²

Burada dikkat edilmesi gereken bir başka husus da, azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçiminde genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu

¹⁶² 6102 sa. TTK 399/5 inci madde gerekçesi.

tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şartıdır. Söz konusu bu şart sadece azlık yönünden mevcut olup, yönetim kurulu yönünden mevcut değildir.

Denetçinin mahkeme tarafından atanmasının bir başka hali de, m.399/6'da düzenlenmiştir. Buna göre; şirketin faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin talebi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.

Belirtmek gerekir ki, bu halde öncelikle yönetim kurulunun bu davayı açması gerekir. Çünkü, anonim şirketin bir an önce denetçiye kavuşmasını sağlamak yönetim kurulunun yükümlülüğünde olduğundan; yönetim kurulunun sorumluluğuna yol açabilir.¹⁶³

Ayrıca burada önemli olan bir diğer husus, denetim sözleşmesinin, denetçi tarafından feshedilmesi halinde hem m.399/6'da hem de m.399/9'da birbiriyle çelişen farklı düzenlemeler öngörülmüş olmasıdır. Denetçinin sözleşmeyi feshetmesi halinde, yönetim kurulunun izlemesi gereken iki yol bulunmaktadır. Buna göre, ya mahkemeye başvuracak ya da denetçiyi seçerek genel kurula sunacaktır. KÖKSAL, yönetim kurulunun 6 ncı fıkraya istinaden denetçi atama davası açmasının, onun 9 uncu fıkraya aykırı davranmasına yol açacağı için; üyelerinin sorumluluğuna gidilebilmesinin önünü açacağını belirtmiştir. Yazar'a göre, yönetim kurulunun sorumluluk davasından kurtulmak için geçici olarak bir denetçi seçme yoluna gitmesi halinde ise, 6 ncı fıkranın getiriliş amacının bir anlamı kalmayacaktır. Netice itibariyle, hükümler arasında uyumun sağlanabilmesi için gerekli değişikliklerin

¹⁶³ Dal, Çalış, s.100.

yapılması gerektiğini haklı olarak belirtmiştir.¹⁶⁴ ARI, ise söz konusu değişiklikler yapıncaya kadar m.399/9'un daha özel bir düzenleme olması sebebiyle bu hükmün öncelikle uygulanması gerektiğini belirtmiştir.¹⁶⁵

Bize göre de, denetçinin sözleşmeyi feshi halinde m.399/9'un daha özel bir hüküm olması sebebiyle öncelikli olarak uygulanması gerekmektedir. Ancak, yukarıda belirtildiği gibi; yönetim kurulunun 6 ncı fıkrayı uygulaması halinde, 9 uncu fıkraya aykırı davrandığı gerekçesiyle, üyelerinin sorumluluğuna gidilebileceği görüşüne katılmamaktayız. Çünkü, bu durumda da yönetim kurulu yasa ile kendisine tanınan bir yetkiyi kullanmış olacaktır. Ayrıca 9 uncu fıkranın gerekçesinde, bu maddenin düzenleme sebebinin şirketin bir an önce denetçiye kavuşmasını sağlamak olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple anonim şirketin bir an önce denetçiye kavuşmasını sağlamak yönetim kurulunun yükümlülüğünde olduğundan, kanaatimizce, yönetim kurulunun bu yükümlülüğüne bir şekilde uygun hareket etmesi, onu sorumluluktan kurtaracaktır.

Denetçinin mahkeme tarafından atanmasında hangi denetçinin atanacağına resen mahkemenin mi karar vereceği yoksa dava açan kişiler tarafından önerilen denetçilerin mi atanacağı hususunda kanunda net bir ifade yer almamaktadır.¹⁶⁶ Ancak mahkemenin kararı kesindir, temyiz edilemez.

Ayrıca anılan fıkranın gerekçesinde, hükümdeki “*görevi ifadan engellenme*” ile fiziki engellenme ve denetçinin elemanlarının istifası, grev, lokavt ve benzeri durumların kastedildiği belirtilmiştir.¹⁶⁷

Aynı maddenin 7 nci fıkrasına göre ise, denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara

¹⁶⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Köksal, s.135 vd.

¹⁶⁵ Ari, s.475.

¹⁶⁶ İSYMMO, s.6.

¹⁶⁷ 6102 sa. TTK 399/6 ncı madde gerekçesi.

ancak üç iş günü içinde itiraz edilebilir ve mahkeme kararı kesindir. Kanunkoyucu, bu düzenlemeyi ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları uzatmamak, atamayı biran önce kesinleştirerek, denetçinin kısa sürede göreve başlamasını sağlamak için öngörmüştür.¹⁶⁸

DURAL, TTK Taslak halinde iken, denetçinin “*mahkeme tarafından atanma*” mekanizmasının serbest piyasa ilkeleriyle çeliştiği düşüncesiyle bu sistemin bütünüyle Taslaktan çıkarılmasını savunmuştur. Yazar, bu durumun profesyonel hizmet ilkeleriyle de örtüşmediğini; denetçilerin bağımsız olduklarını ve kabul etmedikleri müşteriler ile çalışmaya zorlanamayacaklarını belirtmiştir.¹⁶⁹

IV. DENETÇİLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan “*Bağımsız Denetim Yönetmeliği*”nin, 5 inci bölümü, denetim kuruluşlarının ve gerçek kişi denetçilerin yükümlülüklerini düzenlemiştir. Buna göre söz konusu yükümlülükler şunlardır:

- *Denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması (m.19):*

Maddede, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyetlerini, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürüteceği belirtilmiştir. Anılan maddeye göre;

“(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütürler.

¹⁶⁸ Korkut Özkorkut, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler”, **BATİDER**, C.23, S.2, Aralık 2005, s.29-69, s.42.

¹⁶⁹ Fatih Dural, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak’ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, S.70, s.29-35, s.31, 32.

(2) Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin denetime yönelik faaliyeti, denetim sürecine ilave olarak denetimlerin devamlılığı, kalitesi ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik diğer eylem ve süreçleri kapsar.

(3) Denetim süreci, her bir hesap dönemi için, işletmenin iş teklifiyle başlar, TDS'ye göre planlanır, programlanır, yürütülür ve denetim sonucunun raporlanmasıyla sona erer. Raporun verilmesinden sonraki yükümlülüklerle ilişkin hükümler saklıdır. Denetim süreci TDS çerçevesinde belgelendirilir.

(4) Denetimlerin devamlılığını, kalitesini ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla, TDS'ye ek olarak; gerek denetim süreçlerinde gerekse denetim süreçleri dışında, başta meslek etiğine ve kalite kontrol sistemine yönelik olanlar olmak üzere, bu bölüm hükümlerine uyulur.”.

- Kalite kontrol sistemi oluşturma (m.20):

Madde; denetim kuruluşlarına, faaliyetlerini, asgari şartları KGK tarafınca belirlenen bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütme zorunluluğu getirmiştir.

- Mesleki etik ilkelere uyma (m.21):

Anılan maddeye göre;

“(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler;

a) Dürüstlük; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak,

b) Tarafsızlık; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek,

c) Mesleki yeterlik ve özen; uygulama, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi, denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve TDS'ye uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek,

ç) Sır saklama; mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak,

d) Mesleğe uygun davranış; ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak,

şeklindeki ayrıntıları Kurum tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadır.

(2) Denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır. Denetçiler ve denetime katılanlar, denetime başladıktan sonra birinci fıkrada belirtilen hususları olumsuz yönde etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde ise, bu durumu denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirir.”.

- Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması (m.22):

Söz konusu maddenin ilk fıkrasına göre;

“(1) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.

a) Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş açıklamasıdır.

b) Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.”.

Bağımsızlık, denetçi profesyonelliğinin bir niteliği olup; denetim kararlarında yansız davranabilmektir. Bununla beraber; denetçilik mesleğinin yüklediği sorumlulukların bilincinde, vicdani değerleri ve kamuya karşı sorumluluğu, şahsi menfaatlerin önünde tutarak çalışmaktır.¹⁷⁰

Denetim faaliyetinin güvenilirliği, bağımsızlık ve bağımsızlığın korunmasına bağlıdır. Denetçilerin, bağımsızlıklarına gölge düşürecek hareketlerden kaçınmaları zorunludur. Çünkü, yansız ve dürüst davranmakla iç içe olan bağımsızlık kavramı, bağımsız denetim mesleğinin temelini oluşturur.¹⁷¹ Bağımsız denetçilerin, her türlü menfaat çatışmasından uzak durmak, yansızlığını ve dürüstlüğü olumsuz etkileyebilecek durumlara izin vermemek, faaliyetleri sonucunda ulaştıkları görüşlerini kimsenin menfaatini düşünmeden dürüstçe raporunda açıklamak bir bağımsız denetçinin asli görevidir.¹⁷²

Anılan maddede, bağımsızlığı zedeleyen örnek durumlar da listelenmiştir. Bağımsızlığa yönelik tehditlerin, bunlara karşı alınan önlemlerin ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmelerin yazılı olarak kayda alınması ve saklanması zorunluluğu düzenlenmiştir. Buna göre, bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller KGK'ya bildirilir ve KGK'dan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.¹⁷³

¹⁷⁰ Uzay, s.3.

¹⁷¹ Ayça Atabek, Denetimin Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2007, s.44.

¹⁷² Leyla Babayeva, Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemlerinin Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, SBE, Mayıs 2006, s.13.

¹⁷³ DELOITTE, Bağımsız Denetçinizi Seçtiniz mi?, s.17.

- Reklam yasağı (m.23):

Söz konusu madde, denetim kuruluşları ve denetçilere doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapma ve reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunma yasağı getirmiştir. Buna göre,

“(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ticaret unvanlarında, tabela veya basılı kâğıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında başka unvan veya sıfat kullanamazlar.

(2) Ancak; denetim kuruluşları ve denetçiler, kurumsal tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya denetlenen işletmeler için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler ya da mesleki konularda seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyebilirler veya eğitim verebilirler.

(3) İkinci fıkrada belirtilen faaliyetleri yürütürken;

a) İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,

b) İşin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,

c) Abartılmış hissî, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,

ç) Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan beklendişler yaratılmaması,

d) Denetim kuruluşunun veya denetçinin diğer denetim kuruluşu veya denetçiyle karşılaştırılmaması,

gereklidir.”.

- *Haksız rekabette bulunmama (m.24):*

Söz konusu maddeye göre,

“(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler, diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklı kalmak kaydıyla, denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde faaliyet gösteremezler.

(2) Denetim kuruluşu ve denetçiler, Kurum tarafından izin verilen haller hariç olmak üzere, başka bir denetim kuruluşu ve denetçi ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir denetlenen işletmenin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemezler.”.

- *Sürekli eğitim (m.25):*

Madde, denetçilere sürekli eğitim zorunluluğu getirmiştir. Buna göre bu zorunluluk, denetçilerin sicile tescilinden itibaren başlar ve her beş yılda bir sürekli eğitime ilişkin şartların karşılanması gerekir.

Denetçilere getirilen bu zorunluluk, teorik bilgilerini ve mesleki becerilerini yeterli bir seviyede tutabilmelerini, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini temin etmek içindir. Anılan bu eğitim, KGK tarafından belirlenen şekilde yürütülecektir.

- *Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar (m.26):*

Söz konusu madde, denetim kuruluşları ve denetçilerin hangi denetimleri üstlenemeyeceklerini belirtmiştir. Anılan maddeye göre;

“(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:

a) 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.

b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.

c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.

ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.

d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.

e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.

(2) Birinci fıkranın (ç) bendinde geçen sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna bakılmaksızın, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır.

(3) Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar.

(4) Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu adına denetim yapabilirler. İstihdam edildikleri denetim kuruluşuyla ilişkileri sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar.”.

Süre kısıtlamasına ilişkin belirsizliği ortadan kaldırmak amacıyla (ç) bendinde net ifadelerle yer verilmiştir. Buna göre bir denetim kuruluşu ara verilmiş olsun ya da olmasın son 10 yılda 7 yıl denetlemiş olduğu bir kuruluşu 3 yıl

geçmedikçe yeniden denetleyemeyecektir. Yine çalıştığı denetim kuruluşu değişmiş olsa dahi bir denetçi, ara verilmiş olsun ya da olmasın, son 7 yılda 5 yıl denetlemiş olduğu kuruluşların denetiminde 3 yıl geçmedikçe yeniden görev alamayacaktır.¹⁷⁴

- *Denetim ekipleri (m.27)*

Söz konusu maddede, mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerin, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirileceği düzenlenmiştir. Ayrıca madde denetim ekiplerinin oluşumunda asgari kişi sayısı belirtmiş olup, denetim ekiplerinin üç kişiden az olamayacağını öngörmüştür.

Madde, denetim ekiplerinin, denetimlerini sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştireceğini belirtmektedir. Ayrıca denetim kuruluşları tarafından denetçilere; denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi unvanları verilebileceği ifade edilmiştir. Ancak düzenleme, denetçilikte altı yılını doldurmamayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmamayanlara başdenetçi unvanlarının verilemeyeceğini öngörmüştür (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.27/4,5).

- *Sorumlu denetçi olabilme şartları (m.28):*

Maddede sorumlu denetçilerin, denetim raporunu denetim kuruluşları adına imzalama yetkisinin bulunduğu belirtilmiş; sorumlu denetçinin, denetim kuruluşunun yönetim organı tarafından maddede belirtilen şartları¹⁷⁵ taşıyan denetçiler arasından, KGK'nın onayı alınmak suretiyle görevlendirileceği düzenlenmiştir.

¹⁷⁴ DELOITTE, Bağımsız Denetçinizi Seçtiniz mi?, s.17.

¹⁷⁵ Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.28/1:

“....

a) KAYIK'ler nezdinde yapılacak denetimler için 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunmuş olması.

b) Diğer denetimler için ise 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az bir yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olması.

c) Denetim kuruluşu adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olması”.

Ancak maddede öngörülen mesleki tecrübeden kasıt, denetçilik yaparak geçirilen süre değil, 3568 sayılı Kanun gereği edinilen mesleki tecrübedir.¹⁷⁶

- *Denetim sözleşmesi (m.29):*

Söz konusu madde bağımsız denetçiler (bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi) tarafından denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenecek olan sözleşmenin asgari hangi unsurları içermesi gerektiğini tek tek saymıştır.

- *Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü (m.30):*

Bu konu IV. Bölüm'de ayrıntılı olarak ele alındığından burada ayrıca değerlendirilmeyecektir.

- *Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar (m.31):*

Söz konusu madde ile bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin denetçinin sorumluluk alanı belirlenmiştir. Denetçilerin ve denetim kuruluşlarının bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunu etkileyecek olaylar için TDS ve ilgili mevzuat çerçevesince gerekli işlemler yapmakla yükümlü olduğu belirtilmiştir.

Anılan maddeye göre; bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunu etkileyecek olaylar, denetim raporu tarihinden önce gerçekleşmişse söz konusu olaylar rapora işlenecek iken; denetim raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilanından önce yahut da sonra ortaya çıkan olaylarda, finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama yapılmasının gerekliliği denetçiler ve denetim kuruluşlarınca değerlendirilecek olup, TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemler yapılacaktır.

¹⁷⁶ DELOITTE, Bağımsız Denetçinizi Seçtiniz mi?, s.18.

- *Ücret tarifesi (m.32):*

Söz konusu madde, denetim ücretinin, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirleneceğini ifade etmekle birlikte; madde metinleri sözleşme serbestisine daha çok imkan verecek şekilde revize edilmiştir.¹⁷⁷

Maddenin devamında ilgili yıl için ücret tarifesinin KGK tarafınca belirlenebileceği ancak; ücret tarifesi belirlenmeyen yıllarda, Maliye Bakanlığınca önceki yıl için tespit ve ilan olunan ücret tutarlarının yeniden değerlendirilme oranında arttırılması suretiyle bulunacak tutarların uygulanacağı düzenlenmiştir.

- *Mesleki sorumluluk sigortası (m.33):*

Söz konusu madde bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına tüm denetimleri kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmayı şart koşturmuştur.

- *Bildirimler (m.34):*

Madde denetçilerin ve denetim kuruluşlarının, hangi bilgileri ne kadar süre içerisinde KGK'ya bildirmelerinin gerektiğini tek tek belirtmiştir.¹⁷⁸

- *Saklama ve ibraz yükümlülüğü (m.35) :*

Söz konusu madde; denetçilere ve denetim kuruluşlarına, denetim sırasında, denetim çalışmasına ilişkin (elektronik, manyetik vb. ortamlarda tutulanlar dahil) tüm belgeleri denetim dosyası haline getirme zorunluluğu getirmiştir.

¹⁷⁷ DELOITTE, Bağımsız Denetçinizi Seçtiniz mi?, s.18.

¹⁷⁸ Bkz. Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.34.

Denetçiler ve denetim kuruluşları; anılan denetim dosyalarını, ticari defterleri ve denetim raporlarını on yıl süreyle saklamak zorundadır. Ayrıca tüm bu saklanması zorunlu belgeler, KGK tarafından görevlendirilen kişilerce talep edilmesi halinde ibraz edilmek ve incelenmesine uygun ortam sağlanmak zorundadır.

- *Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulması (m.36):*

Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içinde şeffaflık raporunu KGK'ya bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar. Söz konusu raporun denetim kuruluşuna ilişkin asgari hangi bilgileri içermesi gerektiği maddede tek tek sayılmıştır.¹⁷⁹

- *Türk Ticaret Kanunundan kaynaklanan yükümlülükler (m.37):*

“(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler 6102 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları denetimlerde aşağıdaki yükümlülüklerini de yerine getirir:

a) Denetim sonuçlarını, 6102 sayılı Kanuna ve bu Yönetmeliğe uygun şekilde raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurula açıklamalarda bulunmak.

b) 6102 sayılı Kanunun 378 inci maddesi uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermek, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmak.

c) 6102 sayılı Kanunun 399 uncu maddesinde belirtilen denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshine ilişkin hükümlerine uymak.

ç) Denetim sözleşmesinin feshi halinde, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları 6102 sayılı Kanunun 402 nci maddesine uygun bir rapor haline getirerek genel kurulun bilgisine sunmak.

¹⁷⁹ Bkz. Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.36/2.

d) *Bağımsız denetime ilişkin olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışındaki 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmek.”.*

V. DENETÇİ OLMASI VE DENETİM YAPMASI YASAKLANANLAR

Denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, bağımsız denetimin en önemli unsurudur. Denetim faaliyetlerinin tarafsız bir şekilde yürütülmesi denetçinin bağımsızlığının sağlanması ile mümkün olmaktadır. Denetçilerin, denetim hizmetlerini yürütürken her aşamada bağımsız olmaları, bağımsız denetiminin işlevinin değerinin korunması yönünden önem arz etmektedir.

TTK'nın “*Denetçi olabilecekler*” başlıklı 400 üncü maddesinin 1 inci fıkrası, yukarıda belirttiğimiz üzere bağımsız denetim yapabilecekleri belirtmiştir. Ancak söz konusu fıkranın devamı, madde kapsamında belirtilen hallerin varlığı halinde, bunların denetçi olamayacağını; denetim ile görevlendirilemeyeceğini düzenlemiştir.

Yeni TTK bu düzenlemeyle, kimlerin denetçi olamayacaklarını belirleyerek; denetçinin bağımsızlığını koruyabilmeyi amaçlamıştır.¹⁸⁰ Ayrıca, denetçinin bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşüreceği düşünülen koşulları da tanımlamıştır. Kanun'da sayılan tüm bu koşullar, denetçinin yanı sıra denetçilerin çalışanlarını ve mesleği birlikte icra ettikleri kişileri de içine almaktadır. Bu şekilde, denetçinin, denetlenecek şirket ile arasında söz konusu bu kişiler üzerinden dolaylı yoldan kurulacak her türlü ilişki de kanun kapsamında yasaklanmış olmaktadır.¹⁸¹

Maddede belirtilen hususların tahdidi ya da tadadı olduğu yönünde açık bir hüküm yer almamakla birlikte ARI; maddenin bu sayımının tadadı olduğunun kabul

¹⁸⁰ Hikmet Ulusan, Elçin Eren, Çağrı Köylü, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.55, Temmuz 2012, s.11-34, s.19.

¹⁸¹ Sağmanlı, Cömert, s.55, 57.

edilmesinin uygun olacağını, aksi durumun kabul edilmesinin ise birçok kuşku da beraberinde getireceğini belirtmiştir.¹⁸²

Yazarın bu görüşü, bağımsız denetimin ruhuna uygun olmakla birlikte madde metninin ifade ediliş şekline bakıldığında böyle bir sonuç çıkmamaktadır. Zira, maddede sayılan bu hususların, tahdidi olmadığı yönünde ne doğrudan ne de dolaylı olarak bu anlama gelecek bir ifadeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla Yazarın maddede sayılanların tahdidi kabul edilmesinin birçok kuşkuya yol açacağı fikrine katılmakla beraber; madde metninde gerekli değişikliklerin yapılması gerektiği kanısındayız.

Anılan madde; “...Aşağıdaki hallerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

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

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

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

¹⁸² Arı, s.464.

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

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

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

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

Dolayısıyla maddede yer alan ve denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını ortadan kaldırdığı düşünülen ilişki ve durumlar;

- Ortaklık İlişkisi [m.400/1(a) ve (c)]
- Çalışan/İşveren İlişkisi [m.400/1(b) ve (d)]
- Diğer İş İlişkileri [m.400/1(e) ve (f)]
- Ekonomik Bağımlılık [m.400/1(h)]

olmak üzere dört ana noktada özetlenebilir.¹⁸³

Kanunda sayılan tüm bu hallerin varlığında, denetçinin bağımsızlığının ortadan kalktığına dair kesin bir karine oluşması sebebiyle; söz konusu hallerin

¹⁸³ Sağmanlı, Cömert, s.57.

varlığına rağmen, bağımsızlığın ortadan kalkmadığının ispat edilmesi mümkün değildir.¹⁸⁴

VI. DENETÇİLERE GETİRİLEN SINIRLAMALAR

6102 sayılı TTK'nın 400 üncü maddesinin 2 nci ve 3 üncü fıkraları denetçilere bir takım sınırlamalar getirmektedir. Buna göre 2 nci fıkra, denetçinin sürekli olarak aynı şirketi denetleyememesini; 3 üncü fıkra ise, denetçinin denetim dışı hizmet vermesine yasak öngörmektedir. Anılan 2 nci fıkranın ilk hali; *“Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.”* şeklindeydi.

Buna göre, bağımsız denetim kuruluşunun bir şirketin denetimi için görevlendirdiği denetçi, on yıl içinde aynı şirket için (bazı yıllar ara vermiş olsa dahi) toplam yedi yıl denetçi olarak seçilmişse, iki yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyecekti. Anılan bu düzenleme uyarınca, bağımsız denetim kuruluşlarında ekip rotasyonu yeterli olacaktı; bağımsız denetleme kuruluşunun değişmesi ise gerekmeyecekti.

Ancak söz konusu fıkra 6335 sayılı Kanun'un 19 uncu maddesi ile değiştirilmiş; *“On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.”* halini almıştı. Böylelikle fıkroda geçen bekleme süresi iki yıldan üç yıla çıkarılmış ve bu süre sınırlaması bağımsız denetçi ile bağımsız denetim kuruluşunu da kapsar hale getirilmiş oldu.

¹⁸⁴ Arı, s.464.

TÜSİAD, maddede yapılan bu değişiklikleri bağımsız denetçi ile birlikte bağımsız denetim kuruluşunun da rotasyonu uygulamasını getirdiği gerekçesiyle eleştirmiştir. Kanun'un ilk halinde öngörülen sadece bağımsız denetçinin rotasyonunun, uluslararası uygulamalarla paralellik gösterdiği halde; dünyada yaygın uygulamalara bakıldığında, uzun süre denenmiş ve yararından ziyade sakıncaları tespit edilerek terk edilmiş olan denetim kuruluşu rotasyonunun benimsenmesinin yerinde olmadığını ifade etmiştir.¹⁸⁵ TÜSİAD, bu uygulamanın, birikmiş denetim bilgisinin önemli ölçüde ortadan kalkmasına neden olarak denetim faaliyetinin verimliliğini ve kalitesini olumsuz etkileme ve şirketlere ek maliyet getirme riski taşıdığı kanısındadır.¹⁸⁶

ARSLAN, bağımsız denetim kuruluşları için rotasyon uygulamasının, bağımsız denetim felsefesine uygun düşmesine rağmen; özellikle piyasaya hakim konumda olan bağımsız denetim şirketlerinin çıkarlarına uygun düşmediğini belirtmiştir.¹⁸⁷ Çünkü; bu durumun müşteri durumunda olan şirketlerin kaybedilmesi anlamına geldiği gibi, aynı zamanda o müşteri şirkette yapılmış olan denetim kalitesinin bir başka şirket tarafından da sınanması anlamına geldiğini yani, denetim şirketlerinin bu yöntem ile dolaylı olarak rakip şirketler tarafından denetlenmesine yol açılarak; böylelikle bağımsız denetim kuruluşlarının imajının zedelenebilme ihtimalinin oluştuğunu ifade etmektedir.¹⁸⁸

Anılan düzenleme 11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun

¹⁸⁵ TÜSİAD, 26 Haziran 2012 Tarihli Görüşü, (Erişim), http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/TUSIAD---TTK-Degisiklik-Teklif-Paketi-Gorus-HY.pdf, 25 Mayıs 2014, s.2.

¹⁸⁶ TÜSİAD, "Bağımsız Denetim Kuruluşu Rotasyonuna İlişkin TÜSİAD Görüşü", 30 Haziran 2009 Tarihli Görüşü, (Erişim) (http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/2009-06-30-BagimsizDenetimKurulusuRotasyonunaIliskinTUSIADGorusu.pdf), 25 Mayıs 2014, s.1.

¹⁸⁷ Örnek için Bkz. Hasan Kılıç, "Denetçinin Rotasyonu", **Deloitte**, (Erişim) http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu_HK.pdf, 29 Mart 2014.

¹⁸⁸ Erdoğan Arslan, "Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası", **Mali Çözüm**, S.99, 2010, s.201-228, s.210.

Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 81 inci maddesi ile tekrar değiştirilerek mevcut son halini aldı.

6455 sayılı Kanun ile söz konusu fıkrada öngörülen süreyi kısaltma yetkisi dışında, fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisinin de KGK'da olduğu düzenlendi.

Anılan değişikliklerden sonra fıkranın mevcut son hali; *“On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkrada belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir.”*

TTK, geçici madde 6/3 hükmü gereği, 01.07.2012 tarihinden önce ilgili mevzuatları uyarınca seçilmiş *“bağımsız denetim kuruluşlarının”* denetimde geçen süreleri de yedi yıllık sürenin hesaplanmasında dikkate alınır.

TTK m.400/2 hükmü, denetçinin arka arkaya en fazla seçilebileceği süreyi düzenlemekte; böylelikle, rotasyon uygulaması getirmektedir. Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının amacı, denetçi ile denetlenen şirket arasında uzun süreli iş ilişkileri ile zamanla kurulması muhtemel bir menfaat birliğinin oluşmasına engel olmaktır. Aksi halde anılan bu durum, denetçinin bağımsızlığına ve tarafsızlığına zarar verecektir. Çünkü denetçi – müşteri ilişkisi zamanla en hafif haliyle arkadaşlık ilişkisine dönüşebilmekte; bu durum ise denetçinin *“tarafsız düşünebilmesine”* engel olmaktadır.¹⁸⁹ Anılan bu emredici hükme aykırı hareket edilerek, bağımsız denetim sözleşmesi yapılması halinde, sözleşme geçersiz sayılacak olup; bu durumda denetçi atanması için TTK m.399/6 hükmüne göre hareket edilecektir¹⁹⁰.

¹⁸⁹ Arslan, Rotasyon Karmaşası, s.206.

¹⁹⁰ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.264.

TTK m.400/3 hükmü ise denetçinin denetim dışı hizmet vermesini yasaklamaktadır. Söz konusu hükme göre; denetçinin, denetim yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet vermesi, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapması mümkün değildir.

Böylelikle denetçinin denetim dışı bir başka hizmet vererek, tarafsızlığına, bağımsızlığına ve dolayısıyla denetim raporunun güvenilirliğine zarar verecek şekilde menfaat elde etmesinin önüne geçilmek istenilmektedir. Ancak fıkra anılan yasak için iki istisnai durum öngörmektedir. Bunlardan biri “*vergi danışmanlığı*” diğeri ise “*vergi denetimi*”dir. Dolayısıyla bu iki istisnanın dışında diğeri tüm hizmetler yasak kapsamında olup, bu yasak hem gerçek kişi denetçi hem de bağımsız denetim kuruluşu için geçerlidir.¹⁹¹

TÜSİAD, söz konusu düzenlemeyi taslak halinde iken eleştirmiştir. TÜSİAD, Kanunkoyucu’nun, denetçinin şirkete verebileceği hizmetleri vergi alanı ile sınırlı tutarak, vergi danışmanlığı dışında kalan konularda yasak öngörmesinin sebebinin denetçinin bağımsızlığının korunmasını sağlamayı hedeflemiş olmasından kaynaklandığını belirtmiştir. Ancak; bu durumun, denetçinin, şirketin malî ve hukukî yapısını derinlemesine inceleyerek kazandığı önemli bilgi birikimini şirket menfaatine kullanılmasını kesin olarak engellediği görüşündedir.¹⁹²

ALTAŞ ise hükmü TÜSİAD’ın aksine, denetçilerin denetim yaptıkları şirketlere vergi denetimi ve danışmanlığı hizmetlerini, anılan yasağın dışında tuttuğu gerekçesi ile eleştirerek; bu hükmün “*bağımsız denetim*” ilkesi ile çeliştiği kanısındadır. Yazar, söz konusu meslek mensuplarının hem denetim yapılacak şirkete vergi denetim ve danışmanlığı hizmeti verip, hem de aynı şirketi TTK

¹⁹¹ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.255.

¹⁹² TÜSİAD, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında 2. TÜSİAD Görüşü”, (Erişim) http://www.yenittk.com/files/downloads/PageFiles/%7B3dd13532-5946-4141-ad36-c59359ac1dc7%7D/Files/TUSIAD_Ikinci%20Gorus.pdf, 04 Haziran 2014, s.13.

kapsamında denetlemelerinin, yani işi yapanla denetimde bulunanın aynı kişi olmasının bağımsız denetim ruhu ile örtüşmeyeceğini belirtmiştir.¹⁹³

Kanaatimizce de “iş yapanla denetimde bulunanın aynı kişi” olması, denetimin tarafsız olduğu konusunda şüphe uyandıracığından, vergi denetimi ve vergi danışmanlığının da yasak kapsamına alınması gerekir.

ÖZKORKUT, söz konusu madde hükmüne aykırılığın, seçilen denetçinin görevden alınması için haklı sebep oluşturacağını belirtmiştir. Ancak m.399/4 gereği, denetçinin görevden alınması ve yeni denetçi atama davası yoluna, yönetim kurulu ve belirli şartlarla azlık pay sahiplerinin gidebilecek olması sebebiyle; Yazar, uygulamada anılan yasak hizmet talebinin muhtemelen yönetim kurulundan geleceğini, bu durumun da davayı yönetim kurulunun açabilme ihtimalini zayıflattığını belirtmektedir. Azlığın bu davayı açması ihtimalinde ise söz konusu davanın m.399/5 gereği, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan tarihinden itibaren üç hafta içinde açılması gerektiğini; m.400/3’deki yasak halinin ise büyük ihtimalle bu süre geçirildikten sonra ortaya çıkacağını belirtmiştir. Yazar bu sebeplerle, haklı olarak böyle bir davanın açılması ihtimalinin tümüyle zayıf olduğu kanısındadır.¹⁹⁴

VII. DENETÇİYE YARDIM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Bağımsız denetim sürecinde denetlenen işletmeye düşen temel sorumluluk, denetçinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi zamanında, eksiksiz ve doğru olarak sunmaktır.¹⁹⁵ Bu konudaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından denetçinin muhatabı, yönetim kuruludur. TTK m.401/1 hükmünde, yönetim kurulunun denetçiye ibraz etmesi gereken belgeler ile vermesi gerekli bilgiler düzenlenmektedir.

¹⁹³ Altaş, Şirket Denetimi, s.153.

¹⁹⁴ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.259, 260.

¹⁹⁵ Çiğdem Bizim, Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İzmir, 2008, s.110.

“İbraz yükümü ve bilgi alma hakkı” başlıklı 401 inci maddeye göre;

“(1) Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar.

(2) Denetçi (...) , yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.

(3) Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır. Denetçi, birinci fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir.”.

Bu hüküm, denetçinin hem defter ve belge inceleme hem de bilgi alma yetkisinin ana hukuki dayanağıdır.¹⁹⁶ Söz konusu maddenin 1 inci fıkrası; tablolar ile raporların gerektiği şekilde ve içerikte, eksiksiz ve zamanında yönetim kurulu tarafından denetçiye teslim edilmesini ve sağlıklı bir denetimin yapılabilmesi için yönetim kurulunca gerekli imkanların oluşturulmasını ifade eder. Defterler, yatırım

¹⁹⁶ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.287.

planları, teşvik başvuruları belgeleri, sözleşmeler, müsbet evrak v.s. ve envanter, kasa, aktif ve pasif kalemler, ekler birlikte denetime amade tutulmalıdır.¹⁹⁷

İkinci fıkra, yönetim kurulunun denetim için imkan sağlama, bilgi ve belge verme yükümlülüğünü düzenlemektedir. Bu şekilde, denetçinin yeterli denetim kanıtına ulaşması sağlanmış olacaktır. Denetçi yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerekmesi halinde bilgi, belge alma hakkının, tabloların çıkarılmasından önce de yerine getirilmesini yönetim kurulundan isteyebilir.¹⁹⁸

VIII. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ

Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdiren olağan hal, “*sözleşme süresinin sona ermesi*”dir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 29 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasına göre, “*Denetim sözleşmesi, 6102 sayılı Kanun uyarınca denetim kuruluşu veya denetçinin seçildiği hesap dönemi için yapılır.*”. Dolayısıyla hem TTK hem tali mevzuatlar ile denetçinin her yıl seçilmesi kuralı öngörülmüş olduğundan; bağımsız denetim sözleşmesinin süresinin dolması ile denetçinin görevi de sona erecektir.

Bunun dışında, bağımsız denetim sözleşmesinin, sözleşmenin taraflarınca da sona erdirilmesi mümkündür. Ancak tarafların anlaşarak sözleşmeyi sona erdirmeyeceklerine ilişkin Kanunda bir bilgi bulunmamakla birlikte, TTK’da denetim sözleşmesi bakımından sözleşme özgürlüğünün sınırlarının oldukça daraltılmış olması sebebiyle taraflar anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiremezler.¹⁹⁹

¹⁹⁷ 6102 sa. TTK 401 nci madde gerekçesi.

¹⁹⁸ 6102 sa. TTK 401 nci madde gerekçesi.

¹⁹⁹ Köksal, s.381.

A. Sözleşmenin Denetime Tabi Anonim Şirket Tarafından Sona Erdirilmesi

6102 sayılı TTK m.399/2 hükmü, denetçiden denetleme görevinin, sadece 4 üncü fıkrada öngörülen şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabileceğini öngörmektedir. Bu kural, emredici niteliktedir ve şirket ana sözleşmesi ya da bağımsız denetim sözleşmesi ile aksi kararlaştırılarak, anonim şirkete denetçiyi azletme yetkisi verilemez.²⁰⁰

Anılan fıkranın gerekçesinde, bu fıkra ile, denetçi ile yapılan sözleşmenin kural olarak feshedilmemesi ilkesi kabul edilerek, yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden uzaklaştırmasının önüne geçildiği, böylece bu ilkenin denetçinin bağımsızlığına ilişkin kesin bir gönderme olduğu belirtilmiştir.²⁰¹

Buna göre; denetçi, sadece 4 üncü fıkrada öngörüldüğü şekilde ve haklı sebeplerin varlığı halinde görevden alınabilir. Yine anılan fıkranın gerekçesinde, düzenlemenin, şirketlere sınırsız bir fesih hakkı sunmayarak, denetçiyi, şirketin fesih baskısından kurtarmayı, böylelikle denetçiye güvence sağlamağı amaçladığı için feshin 4 üncü fıkradaki gerekçelere bağlandığı belirtilmiştir.²⁰²

“*Haklı sebep*” Kanunda tanımlanmamıştır. Ancak m.339/4’ün gerekçesinde haklı sebep sayılacak hallere örnekler verilmiştir. Gerekçeye göre, “*Bu terim ile önce denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebepler kastedilmiştir: Meslekî yetersizlik (denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği), itibar kaybı vs. gibi. Denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması da haklı sebep sayılır. Buna karşılık, görüş ayrılıkları haklı sebep olarak, ancak somut olay destekliyorsa kabul edilebilir.*”.

²⁰⁰ Deryal, Durgut, s.53.

²⁰¹ 6102 sa. TTK 399/2 nci madde gerekçesi.

²⁰² 6102 sa. TTK 399/2 nci madde gerekçesi.

Anılan TTK m.399/4 hükmüne göre, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi; yönetim kurulunun ya da sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin, talebi halinde, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.

Dolayısıyla 6102 sayılı TTK'da; denetçinin görevden alınması ancak, hakkında haklı nedenle görevden alma ve yeni denetçi atama davası açılması ve görülen dava sonucunda mahkemece atanan yeni bir denetçinin olması halinde mümkün olmaktadır. Bu sebeple, denetçinin görevinden alınması için mahkeme kararı gerekmektedir.²⁰³

TTK m.408/2(c) kural olarak; Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçilerin seçimi ve görevden alınmalarının, genel kurulun devredilemeyen görev ve yetkileri arasında bulunduğunu öngörmektedir. Ancak m.399/2'nin yollama yaptığı m.399/4; şirket yönetim kuruluna ve azınlık pay sahiplerine mahkeme aracılığı ile denetçiyi görevden alma yetkisi tanımakta olup; genel kuruldan bahsetmemektedir.

Anılan maddenin gerekçesinde de, mahkemeye başvurmaya yetkili olanların, sınırlı sayı ilkesine göre gösterildiği belirtilmektedir. Dolayısıyla maddeler arasındaki bu çelişki doktrinde eleştirilmiştir. KÖKSAL, m.408/2(c)'yi, denetçilerin genel kurul tarafından görevden alınmalarını öngören düzenlemesi yönünden, uygulaması olmayan bir hüküm olarak nitelendirmiştir.²⁰⁴

TTK, m.399/4 gereği; mahkeme, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin varlığı halinde başka bir denetçi atayabilir. Denetçinin görevden alınması, yerine yeni denetçinin atanmış olmasına

²⁰³ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.281.

²⁰⁴ Köksal, s.382.

bağlıdır. Yani mahkeme denetçiyi önce azledip daha sonra yenisini atamayacak; mahkemenin eş zamanlı olarak başka bir denetçi ataması şartıyla, önceki denetçi görevinden alınacaktır.²⁰⁵

Kanunkoyucu, ayrıca denetçiyi görevden alma davasında süre şartı öngörmektedir. Buna göre, denetçiye karşı açılacak görevden alma davası, denetçi seçiminin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılmalıdır. Ancak öngörülen bu sürenin kısa tutulması doktrinde eleştirilmekte olup; denetçiye ilişkin bazı haklı sebeplerin (tarafsızlık, mesleki yetersizlik vb.) bu kadar süre içinde öngörülebilmesinin mümkün olamayabileceği ifade edilmektedir.²⁰⁶

B. Sözleşmenin Denetçi Tarafından Sona Erdirilmesi

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sözleşmesini ancak; TTK'da öngörülmüş olan bir sebepten dolayı feshedebilir. Feshin, tek taraflı kurucu bir beyan olması sebebiyle; şirketin yönetim kuruluna ulaşmasıyla sonuç doğurmaktadır.²⁰⁷

Denetçinin, denetim sözleşmesini feshetmesine ilişkin esaslar TTK m.399/8'de düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre; *“Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402 nci maddeye uygun bir rapor hâline getirilerek genel kurula verilir.”*

²⁰⁵ Dal, Çalış, s.101.

²⁰⁶ Dal, Çalış, s.101;

Köksal, s.388.

²⁰⁷ Pulaşlı, s.689.

TTK'nın 399 uncu maddesinin 9 uncu fıkrasına göre; “Denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.”.

TTK m.399/8'e göre, denetçi, denetim sözleşmesini ancak iki halde feshedebilecek; yani görevinden çekilebilecektir. Bu haller;

- “Haklı bir sebebin var olması”
ya da
- “Kendisine karşı görevden alınma davası açılması” dır.

Bağımsız denetçi, hakkında görevden alma davası açıldığı takdirde; davanın sonuçlanmasını beklemeden bağımsız denetim sözleşmesini feshedebilir. Denetçinin sözleşmeyi feshetmiş olması hakkında açılmış olan davayı kabul ettiği anlamını taşımamaktadır. KÖKSAL, bu durumda, denetim sözleşmesi son bulmuş olacağından, mahkemenin yalnızca yeni bir denetçi atayacağını belirtmektedir.²⁰⁸

TTK m.399/8'de haklı sebeplerin ne olduğu belirtilmemiş olup, nelerin haklı sebep sayılmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca anılan fıkranın gerekçesinde; haklı sebeplerin, çalışma şartlarının müsait olmamasından, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesinden, denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesinden doğabileceği belirtilmiştir.²⁰⁹

M.399/8'de belirtilen fesih için haklı sebep oluşturmayacak olanlar ise;

- Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları,
- Denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması,

²⁰⁸ Köksal, s.390.

²⁰⁹ 6102 sa. TTK 399/8 nci madde gerekçesi.

- Görüş yazısı vermekten kaçınma durumlarıdır.

Söz konusu düzenlemeyle, denetçi tarafından denetim sözleşmesinin feshi sebepleri de sınırlandırılmıştır. Ayrıca denetçinin, söz konusu şartlar oluştuğunda sözleşmeyi ancak yazılı ve gerekçeli olarak feshedebileceği belirtilmiştir. Bununla beraber denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları m.402'ye uygun bir rapor haline getirerek genel kurula sunmakla yükümlüdür.

M.399/9 denetçinin, fesih ihbarında bulunması halinde, yönetim kuruluna bir takım yükümlülükler yüklemektedir. Buna göre yönetim kurulu;

- Geçici bir denetçi seçecek,
- Fesih ihbarını genel kurulun bilgisine sunacak,
- Seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunacaktır.

ÖZKORKUT ve TEKİNALP, TTK m.399/2 “*Denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkrada öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.*” hükmü gereği denetçinin sözleşmeyi feshetmesinin, denetçinin görevini sona erdirmeyeceğini; bu hüküm gereği denetçinin görevinin ancak bir başka denetçi atanmışsa geri alınabileceğini belirtmişlerdir. Fesih beyanı üzerine, şirketin de feshin iptali için dava açacağını, bu sebeple m.399/8’de düzenlenen fesih ile denetçilik makamının boşalamayacağını ifade etmişlerdir.²¹⁰

Kanaatimizce bu görüş yerinde değildir. Çünkü, fesih beyanı tek taraflı bozucu yenilik doğuran bir hak olması sebebiyle, yönetim kuruluna ulaşmasıyla sonuç doğmuş olacaktır. Bununla beraber m.399/2 hükmü, denetçinin azli konusuna ilişkin bir düzenlemedir. Denetçiden denetim görevini almak için, yani denetçinin azli halinde eş zamanlı yeni bir denetçi atanması şartını öngörmektedir. KÖKSAL ve

²¹⁰ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.280.

ARI da haklı olarak, Kanunun denetçinin bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmesini herhangi bir makamın iznine tabi tutmadığını; bu nedenle, denetçinin denetim sözleşmesini sona erdirmeye yönelik irade beyanının denetlenen şirkete ulaşması ile denetim sözleşmesinin sona ereceğini ifade etmektedir.²¹¹

²¹¹ Köksal, s.390;
Arı, s.489.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM RAPORU VE DENETÇİ GÖRÜŞÜ

I. DENETİM RAPORU

Denetim sürecinin son evresi, denetçinin yapmış olduğu çalışmaların içeriğini ve finansal tablolar hakkında varmış olduğu görüşünü ifade ettiği denetim raporudur.²¹² 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "*Denetim raporu*" başlıklı 402 nci maddesinin ilk fıkrasına göre, denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Dolayısıyla, bu şekilde hazırlanan denetçi raporunun, açıklık ilkesine uyması ve geçmiş yıllarla karşılaştırmayı içermesi gerekir.²¹³

Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki "*yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri*", denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir (TTK m.402/2).

TTK m. 402/6'ya göre, "*Denetim çerçevesinde, 398 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir.*".

Madde 398/4 uyarınca, "*Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna*

²¹² Dal, Çalış, s.94.

²¹³ 6102 sa. TTK 402/1 inci madde gerekçesi.

sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir.”.

Anılan düzenlemeler karşısında TTK’ya göre, üç çeşit denetim raporu düzenlenecektir. Bunlar;²¹⁴

- Şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu,
- Riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ve komitesine ilişkin denetim raporudur.

TTK m.378/1’e göre, *“Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.”.*

Dolayısıyla, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin denetçilerinin, bahsi geçen bütün denetim raporlarını düzenlemeleri gerekmektedir. Diğer şirketlerde ise, *“şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu”* ile *“yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu”* nun düzenlenmesi zorunlu olup; *“riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ve komitesine ilişkin denetim raporu”* ancak, riskin erken teşhisi sistemine ve komitesine sahip olunması durumunda düzenlenecektir.²¹⁵ Bu raporlar denetçi tarafından imzalanacak ve yönetim kuruluna sunulacaktır (TTK m.402/7).

²¹⁴ Soner Altaş, “Bağımsız denetçi tarafından düzenlenecek raporlar- 1”, (Erişim) <http://www.dunya.com/bagimsiz-deneci-tarafindan-duzenlenecek-olan-raporlar-1-137377h.htm>, 24 Mayıs 2014.

²¹⁵ Altaş, Şirket Denetimi, s.155.

A. Şirketin Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporu

6102 sayılı TTK m.402/1 hükmü gereği; denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Yukarıda da belirtildiği üzere; bu hüküm, iki temel zorunluluğa yer vermiştir. Buna göre ilk zorunluluk, raporun “*açıklık ilkesine*” uygun olmasıdır. İkinci zorunluluk ise, raporun finansal tabloları denetim açısından “*geçmiş yıllar karşılaştırmalı*” olarak değerlendirmesidir.

Denetçi, bu değerlendirmeyi yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporunda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir (TTK m.402/3).

Finansal tablolara ilişkin denetim raporunun “*esas bölümünde*” aynı maddenin 4 üncü fıkrası gereği;

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,

- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği,

açıkça ifade edilir.

Ayrıca, yine raporun esas bölümünde aynı maddenin 5 inci fıkrası gereği, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

- Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı, belirtilir.

B. Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyetlerine İlişkin Denetim Raporu

6102 sayılı TTK m.402/2 hükmüne göre, “..... *ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.*”. Bu fıkra, denetçinin, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetimi ile ilgili olup; bu denetimin ayrı bir rapora bağlanacağı düzenlenmiştir. Çünkü, yıllık faaliyet raporunda sadece finansal tablolara ilişkin belgeler yer almamaktadır. Finansal tablolara ilişkin bölümlerin ya da raporun tümüyle denetçi tarafından denetlenmesi mümkün bulunmadığı için, anılan fıkra, yıllık faaliyet raporunun hangi noktalara özgüleneceğini açıkça belirtmektedir.²¹⁶

Buna göre denetçinin işlevi, finansal tablolar ile sınırlandırılmıştır. Denetçi tarafından yıllık faaliyet raporunun sadece, finansal tablolar ile ahengi değerlendirilecek ve ancak, bu ikisinin birbiri ile örtüşmediği görülen bulguların raporlanması yapılacaktır. Denetçi, yönetim kurulunun şirketin durumu ve geleceği hakkındaki tahlillerini irdeleyerek bunlar hakkında kanat bildirmeyecektir.

ARSLAN, yönetim kurulunun yıllık faaliyet denetimi için ayrı finansal tablolar için ayrı rapor düzenlenmesinin sebebinin: TTK’da denetçinin hem finansal

²¹⁶ 6102 sa. TTK 402/2 nci madde gerekçesi.

tablolar denetimi hem TTK hükümlerine uyum açısından uygunluk denetimini hem de yönetimin yıllık faaliyet raporu kapsamında faaliyet denetimini gerçekleştirme konusunda görevlendirilmesinden kaynaklandığını belirterek; anılan bu denetim türlerinin amaçlarının farklı olması sebebiyle, sonuçlarının ayrı raporlanması gerektirdiğini ifade etmiştir.²¹⁷

C. Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Sistemine ve Komitesine İlişkin Denetim Raporu

TTK'nın 378 inci maddesine göre, “(1) Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.

(2) Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.”.

Madde, esas itibari ile pay senetleri borsada işlem gören şirketler ile denetçinin gerekli görmesi halinde diğer şirketlerin yönetim kurullarına, risk yönetimi konusunda uzman kişilerden oluşan bir risk yönetimi komitesi kurma, sistemi çalıştırma ve geliştirme yükümlülüğü getirmektedir.

Risk, şirketin her faaliyetinin ana ögesidir ve risk almadan kazanç sağlamak mümkün değildir. Risk yönetimi sistemi, şirketin karşı karşıya kaldığı tüm riskleri ya da yöneticilerin risk alma inisiyatiflerini yok etmeyi, yahut azaltmayı amaçlamaz.

²¹⁷ Arslan, Denetçinin Niteliği, s.82.

Burada önemli olan nokta, maruz kalınan risklerin belirlenmesi, ölçülmesi; istenmeyen risklere karşı koruma geliştirilmesi ve risklerin istenen düzeyde tutularak beklenen faydalar ile dengeli olmasının sağlanmasıdır.²¹⁸

TTK'nın 398 inci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, “Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir.” TTK m.402/6 hükmüne göre, “Denetim çerçevesinde, 398 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir.”.

Buna göre, hem 398 inci maddenin 4 üncü, hem de 402 nci maddenin 6 ncı fıkraları gereği, bu raporun “ayrı bir rapor” halinde düzenlenmesi gerekmektedir.

II. DENETİM SONUCUNUN GÖRÜŞ YAZISI İLE BELİRTİLMESİ

Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir (TTK. m.403/1). “Görüş” kelimesi subjektif bir değerlendirmeyi değil, uluslararası standartlara göre ulaşılan sonucu ifade eder.²¹⁹

Denetçi görüşünü üç türlü yazı ile açıklar. Bunlar:

- Olumlu görüş yazısı,

²¹⁸ Mehmet Tahir Özsoy, “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketlerde Kurumsal Risk Yönetimi”, **Mali Çözüm**, Mart-Nisan 2012, s.165-186, s.166,170.

²¹⁹ Arı, s.492.

- Sınırlı olumlu görüş yazısı,
- Olumsuz görüş yazısıdır.

Tüm bu yazıların gerekçeli olması gerektiği gibi “açık anlatım” ve “bildirim ilkesi”ne de uygun olması gerekir.²²⁰

Anılan maddenin gerekçesinde “rapor” yerine “yazı” teriminin tercih edilme sebepleri olarak şunlar belirtilmiştir: “(1) “rapor” denilseydi, 402 nci maddedeki denetçi raporuyla karışabilir, hatta onun bir sonucu olarak görülebilirdi. Oysa Tasarının amacı, denetçinin ayrı bir yazı vererek sonuç açıklamasıdır.(2) “Görüş” sözcüğü öznel bir değerlendirmeyi değil, uluslararası standartlara göre varılan neticeyi ifade eder. (3) Kaynakta kullanılan “not” kelimesinin kavrama uygun olmadığı düşünülmüştür.”²²¹

Denetlemeye ilişkin hükümlerin temelinde yatan düşünce, finansal tabloların “sonuç belirleme” işlevine uygun olup olmadığının denetçi tarafından açıklanmasıdır. Denetçi, şirket genel kuruluna, finansal tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını, gösterilen kâr ve zarara güvenilip güvenilmeyeceğini bildirmelidir.²²²

A. Olumlu Görüş Yazısı

Olumlu görüş yazısı, denetçi tarafından; şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ilişkin hükümlere uygun olduğunun açıklanması ve doğrulanmasıdır. Bu durum, tabloların sonuçları hakkında genel kurulun karar

²²⁰ 6102 sa. TTK 403 üncü madde gerekçesi.

²²¹ 6102 sa. TTK 403 üncü madde gerekçesi.

²²² 6102 sa. TTK 403 üncü madde gerekçesi.

alabileceği anlamına gelmekle beraber; yöneticilerin ibrası için hem esas, hem de dayanak oluşturur.²²³

Denetçinin, olumlu görüş vermesi halinde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir (TTK m.403/1).

Denetçi, KGK'nın belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılması gereken görüş yazısında; yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret eder (TTK m.403/2).

B. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

TTK m. 403/3'e göre denetçi çekinceleri bulunması halinde olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş yazısı verebilir. Bu maddeye göre, sınırlandırılmış olumlu görüş verilebilmesi için, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içermesi ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmaması gerekir. Söz konusu maddenin gerekçesine göre; *“Türkiye Muhasebe Standartları gereği gibi uygulanmış olup da, sadece sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen aykırılıklar varsa; temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermeler mevcut değilse; belgesiz kayıt yapılmamışsa, dayanak belgeler sahte değilse, envanterle oynanmamışsa; aykırılıklar önemli tutarlara varmayan, ihmal edilebilen tahsil/tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalardan, iskontolardan, değer*

²²³ 6102 sa. TTK 403 üncü madde gerekçesi.

*düzeltilmelerinden hatta aktifleştirmelerden doğuyorsa, sınırlı olumlu görüş verilebilir.”*²²⁴ Verilen bu yazıda; sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği açıkça gösterilir.

Sınırlı olumlu görüş yazısı, somut olaya göre bir değerlendirmeyi gerektirir. Bu yazı, çekinceli görüş yazısı olmadığı gibi; yazının, olumsuz görüş yazısı olarak da işleme tâbi tutulması mümkün değildir. Zaten sistemimizde çekinceli (ihtirazi kayıtlı) görüş yazısı da yoktur. Sınırlı olumlu görüş yazısında yer alan “*sınır*”, denetçinin kendisini sorumluluktan korumak için koyduğu çekinceleri ifade etmez; sonuçlara ne kadar ve ne ölçüde dayanılabileceğini gösterir. Bu yazı denetçinin vardığı sonucun esas itibarıyla, hatta büyük çapta olumlu olduğunu ifade ettiği gibi buradaki “*olumlu*” kanı, objektiftir.²²⁵

C. Olumsuz Görüş Yazısı

18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “*Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ (BDS 705)*”in 8 inci paragrafına göre; “*Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların ayrı ayrı veya birlikte finansal tablolar için önemli ve yaygın oldukları sonucuna ulaşması durumunda olumsuz görüş verir.”*

Olumsuz görüş yazısı, şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile kanuna ve esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını ifade eder.²²⁶

Olumsuz görüş yazısının sonuçlarının yöneticiler ve şirket açısından ağır sonuçları bulunması sebebiyle; denetçi ancak, büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların

²²⁴ 6102 sa. TTK 403 üncü madde gerekçesi.

²²⁵ 6102 sa. TTK 403 üncü madde gerekçesi.

²²⁶ 6102 sa. TTK 403 üncü madde gerekçesi.

bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş yazısı vermelidir.²²⁷

“Olumsuz görüş yazısı” TTK’nın 403 üncü maddesinin 5 inci fıkrasında belirtilmiştir. Söz konusu fıkranın ilk hali; “*Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.*” şeklindeydi. Ancak 26.06.2012 tarih ve 6335 sayılı Kanun’un 20 inci maddesi ile 5 inci fıkra değiştirilmiştir.

Söz konusu fıkranın son haline göre; “*Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.*”.

TTK’nın 6335 sayılı Kanun’dan önceki halinde; olumsuz görüş yazılan hâllerde, genel kurul, finansal tablolara dayanarak bir karar alamayacaktı. Yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslim tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırarak ve görevinden toplantı gününden geçerli olacak şekilde istifa edecekti.

²²⁷ 6102 sa. TTK 403 üncü madde gerekçesi.

Ancak anılan değişiklikle, artık olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslim tarihinden itibaren dört işgünü içinde genel kurulu toplantıya çağırarak, ancak istifa etmeyecektir. Genel kurul bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçecektir. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilecektir.

D. Görüş Vermekten Kaçınma

“*Görüş Vermekten Kaçınma*” durumu TTK m.403/4’de düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; şirket defterlerinde, ya denetlemenin bu Bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması durumunda ya da şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa dahi, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Denetçinin görüş vermekten kaçınması olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

Maddede sayılan hallerin dışında, denetçi görüş vermekten kaçınmaz. Ayrıca anılan düzenlemede, “*kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur*” demektedir. Dolayısıyla, denetçinin görüş vermekten kaçındığı hallerde de yönetim kurulu, kaçınma yazısının kendisine tesliminden itibaren dört işgünü içinde genel kurulu toplantıya çağırarak, ancak istifa etmeyecektir. Genel kurul bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçecek; ancak esas sözleşmede aksine hüküm yoksa, eski yönetim kurulu üyeleri de tekrar seçilebilecektir. Seçilen yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlayıp; bunları denetleme raporu ile beraber genel kurula sunacaktır.²²⁸

²²⁸ Altaş, Şirket Denetimi, s.163.

III. DENETÇİ İLE ANONİM ŞİRKET ARASINDAKİ GÖRÜŞ AYRILIKLARININ GİDERİLMESİ

Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları TTK'nın 405 inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin 1 inci fıkrasına göre; yönetim kurulunun veya denetçinin talebi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıklarını, dosya üzerinden karara bağlar. Mahkemenin bu kararı kesindir.

Söz konusu madde ile, şirket ile ilgili herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasında, şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıklarının mahkeme kararı ile çözüme bağlanması öngörülmüştür. Bu düzenleme ile Kanun, denetçinin görüşüne kritik bir önem izafe etmiştir.²²⁹

Denetçinin doğru olmayan yorumu onun olumsuz görüş veya kaçınma yazısı yazmasına sebep olabilir. Her iki yazının da ağır sonuçlar doğuracağı yukarıda açıklanmıştır. Anılan 405 inci madde ile, söz konusu ağır sonuçların doğmasına engel olunması amaçlanmıştır.²³⁰

Ayrıca anılan maddenin 2 nci fıkrası söz konusu davanın denetçi tarafından açılması halinde dahi, dava giderlerinin şirket tarafından ödeneceği düzenlemesine yer vermiştir.

²²⁹ DELOITTE, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Anonim Ortaklıklar Alanında Getirdiği Yenilikler", (Erişim) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Anonim%20Ortakl%C4%B1klar%20Alan%C4%B1nda%20Getirdi%C4%9Fi%20Yenilikler.pdf>, 24 Mayıs 2014, s.14.

²³⁰ 6102 sa. TTK 405 inci madde gerekçesi.

IV. DENETİM RAPORLARININ VE GÖRÜŞ YAZISININ İLAN EDİLMESİ

6102 sayılı TTK'nın ilk halinde, 524 üncü madde; anonim şirketin ve topluluğun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin yönetim kurulunun, bilanço gününden itibaren altı ay içinde; denetçinin 403 üncü madde uyarınca verdiği görüşünü Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirme ve şirketin internet sitesine koyma yükümlülüğünü öngörmüştü. Anılan yükümlülüğe aykırılık halinde ise m.562/6 uyarınca yönetim kurulu üyelerine ikiyüz günden az olmamak üzere adli para cezası verilmesi düzenlenmişti.

Ancak 6335 sayılı Kanunla, söz konusu bu yükümlülük kaldırılmıştır. Bu sebeple şirketler denetim raporlarını ve görüş yazısını Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan ettirmek ve şirketin internet sitesine koymak zorunda değildir.

Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere; kurumsal yönetim ve dürüst resim ilkeleri uyarınca, denetim sonucunun, kamuyu aydınlatma gereği denetçi raporu ile, ortaklara ve diğer ilgililere sunulması amaçlanmıştır.²³¹ Dolayısıyla 6335 sayılı Kanunla, denetçi görüşünün ilan edilmesine ilişkin bu yükümlülüğün kaldırılması kanaatimizce yerinde olmamıştır.

²³¹ Yıldırım, Anonim Şirketlerde Denetçi, s.44.

BEŞİNCİ BÖLÜM

DENETÇİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU VE İBRASI

I. HUKUKİ SORUMLULUK

660 sayılı KHK'da, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu, 24 üncü maddede düzenlenmektedir. Anılan maddeye göre, *“Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir.”*

Söz konusu madde; bağımsız denetim raporlarının, denetim standartlarına aykırı olması ile raporlardaki yanlış, eksik bilgiler nedeniyle doğacak zarardan bağımsız denetim kuruluşlarına ve denetçilere hukuken sorumluluk öngörmekle beraber; bu sorumluluğun sigortalanmasını da Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.33'de olduğu gibi zorunlu tutmuştur.²³²

Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu ayrıca TTK m.554'de de düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, *“Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.”*

²³² Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.298.

Buna göre Kanun; kanuni görevlerini yerine getirirken kusurlu hareket etmeleri halinde, denetçileri, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu tutmuştur. Ancak maddede, denetçilerin, şirket varlıklarına yatırımda bulunan “*menfaat sahiplerine*” karşı sorumlu tutulacağı hususu düzenlenmemiştir. Denetçinin sorumluluğunun doğabilmesi için “*kusurunun bulunması*” ve bu sebeple bir “*zararın doğmuş olması*” şarttır.

TTK'daki bu hükümde sorumluluk, kusur esasına bağlanmış olup; sorumluluğun kimlere karşı olduğu da belirtilmiştir. YAVUZ, 660 sayılı KHK'da bu konulara ilişkin bir hükmün yokluğu ve KHK geçici m.1/II²³³ hükmü gereği, bu durumu mevzuatlar arasında ikili bir yapı olarak görmekte ve bunun uygulamada sorunlara yol açacağı görüşündedir.²³⁴

Ancak ÖZKORKUT; KHK 24 üncü maddedeki düzenlemenin, bağımsız denetim raporlarındaki denetim standartlarına aykırı olması ile, bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğacak zararlardan dolayı oluşan hukuki sorumluluk düzenlemesini, taraflar arasındaki sözleşme ilişkisini nazara alarak, kusura dayalı bir sözleşmesel sorumluluk olduğunu belirtmiş ve bu düzenlemenin TTK m.554 ile paralel olduğunu haklı olarak ifade etmiştir.²³⁵

6102 sayılı Kanun, denetçilerin sorumluluğuna; şirketlerin, dolayısıyla da ortakların hukukunun korunması açısından yaklaşmıştır. Oysa ticaret şirketlerinin hukuksal ilişkileri yalnızca kendileri ve dolayısıyla ortakları arasındaki ilişkilerden ibaret değildir. Çok sayıda ilgili, denetçilerin kanuna uygun şekilde denetim faaliyetlerini yerine getirmemeleri halinde, bundan zarar görmektedir. Dolayısıyla, denetçilerin sorumluluğu kavramı, Kanunda düzenlenenden daha geniş kapsamlı bir kitleyi ilgilendirmektedir. Ancak Kanunkoyucu, bu düzenlemeyle menfaat

²³³ 660 sayılı KHK geçici m.1/II “*Denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükümünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz.*”

²³⁴ Bkz. Yavuz, s.157.

²³⁵ Bkz. Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.298.

sahiplerinin zarar görmeleri halinde, sorumlu arayabilmelerine imkan tanımamaktadır.²³⁶

Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Ancak pay sahipleri tazminatın sadece şirkete ödenmesini isteyebilirler. Pay sahibinin açtığı davanın mahkemece kabul edildiği ancak; dava giderleriyle avukatlık ücretinin, davalıya yükletilemediği hallerde, mahkeme bu giderleri, davacı pay sahibiyle şirket arasında hakkaniyete uygun olarak paylaşır (TTK m.555).

TTK m. 556'ya göre; zarara uğrayan şirketin iflas etmesi durumunda ise, şirket alacaklıları da tazminatın şirkete ödenmesini talep etme hakkına sahiptir. Ancak, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının istemleri önce iflas idaresince ileri sürülür. İflas idaresi öngörülen davayı açmadığı takdirde, her pay sahibi veya şirket alacaklısı mezkur davayı ikame edebilir. Elde edilen hasıla, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre, önce dava açan alacaklıların alacaklarının ödenmesine tahsis olunur; geriye kalan miktar, sermaye payları oranında davacı pay sahiplerine ödenir; artan ise iflas masasına verilir.

Söz konusu maddede, şirketin iflasa uğraması halinde dahi, tazminat davasının esas davacısının şirket olduğu açıktır. Bununla beraber, iflas halinde pay sahiplerinin ve alacaklıların da dava hakkı vardır. Ancak bu hakkın, önce iflas idaresinde olduğu belirtilmiştir.²³⁷

TTK m.557'ye göre; birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları durumunda, bunların her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur. Dolayısıyla müteselsil sorumluluk, müşterek faillerin varlığı halinde ve bunların işledikleri kusurun derecelerine göre geçerlidir.²³⁸

²³⁶ Arslan, Denetçinin Niteliği, s.98.

²³⁷ 6102 sa. TTK 556 ncı madde gerekçesi.

²³⁸ Arslan, Denetçinin Niteliği, s.95.

Anılan maddenin gerekçesinde, müteselsil sorumluluğun uygulandığı hallerde, önce, sorumluların tek başlarına ve birlikte verdikleri zararın birbirinden ayrılması gerektiği belirtilmektedir. İkinci olarak da birlikte verilen zararda da kusurun ağırlığına ve diğer indirim olgularına göre farklılaştırılmış teselsüle gidilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Böylece birlikte verilen zararda her bir tazminat yükümlüsüne isnat edilebilen zarar da belirlenmelidir.²³⁹

TTK'ya göre, davacı birden çok sorumlu kişiyi, meydana gelen zararın tamamı için birlikte dava edebilir ve hâkimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebilir. Sorumlu olanlara karşı tazminat istemek hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren 2 ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren 5 yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Ancak, bu fiil cezayı gerektirip, Türk Ceza Kanunu'na göre daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanır (TTK m.560). Sorumlular aleyhinde şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde dava açılabilir (TTK m.561).

TTK'nın 554 üncü maddesinin gerekçesinde, denetçilerin “*sır saklama yükümlülüğünü*” ihlal etmeleri halinde, tabi oldukları sorumluluk 404 üncü madde de ayrı olarak düzenlendiği için; 554 üncü maddenin 404 üncü madde kapsamına giren hallerde uygulanmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, Kanunda denetçinin sorumluluğu iki ayrı şekilde ele alınmıştır. Bunlardan birincisi, genel sorumluluk, diğeri ise sır saklamadan doğan sorumluluktur.²⁴⁰

Buna göre, denetçilerin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmeleri halinde, tabi oldukları sorumluluk 404 üncü maddede düzenlenmektedir. Anılan 404 üncü maddeye göre, denetçi ve bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür.

²³⁹ 6102 sa. TTK 557 nci madde gerekçesi.

²⁴⁰ (Erişim) http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim, 20 Mart 2014.

404 üncü madde, 554 üncü maddeden farklı olarak, denetçinin davranış yükümünden doğan sorumluluğunu düzenlemektedir. 404 üncü maddenin gerekçesine göre, “‘Davranış’ kelimesi dürüstlüğü, tarafsızlığı ve şirket sırrına bağlılığı içerir ve ifade eder. ‘Dürüstlük’ ise mesleki etik dahil her türlü ahlak kurallara gönderme yapar.”.

404 üncü maddede belirtilen kişiler, faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Yükümlerine kasten veya ihmal ile aykırı hareket edenler şirkete ve zarar vermeleri halinde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir (TTK m.404/1).

Maddede geçen “sır” kelimesinden kasıt, denetim faaliyeti sırasında öğrenilen bilgilerdir. Sorumluluğun doğabilmesi için sırrın kullanılmış olması şarttır ve yeterlidir. Bunun neticesinde herhangi bir menfaat elde edilip, edilmemesinin bir önemi yoktur.²⁴¹ Kullanılma ile kastedilen şirkete ait bilgilerin üçüncü kişilere aktarılmasıdır.²⁴² Bundan başka sırrın anonim şirketin yasal temsilcisinin izniyle kullanılması durumunda sorumluluk ortadan kalmaktadır.²⁴³

Anılan 404 üncü maddenin devamı fıkralarına göre; 1 inci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir (TTK m.404/2). Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde ise, sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar (TTK

²⁴¹ 6102 sa. TTK 404 üncü madde gerekçesi.

²⁴² Dal, Çalış, s.103.

²⁴³ Dal, Çalış, s.103.

m.404/3). Ayrıca, bu hükümlerden doğan tazminat yükümlülüğünün sözleşme ile kaldırılması ya da daraltılması mümkün değildir (TTK m.404/4).

Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanunu'na göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır(TTK m.404/5).

DURAL, m. 404/2'yi taslak halindeyken eleştirmiştir. Yazar'ın görüşüne göre, maddenin maddi bir tavan öngörmesi yerine uluslararası uygulamalara da uygun bir şekilde denetim ücretinin belli bir katına göre sınırlama yöntemi öngörmesi daha doğru olurdu. Ayrıca Yazar, denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğunun şirketin borsada işlem görmesi şartına bağlı olmadan tüm anonim şirketler için ortak bir oranda belirlenebilmesi gerektiğini de ifade etmiştir.²⁴⁴

II. DENETÇİLERİN İBRASI

6102 sayılı Kanun'un 424 üncü maddesi; bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararının, kararda aksine açıklık bulunmadığı takdirde, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve denetçilerin ibrası sonucunu doğuracağını hükme bağlamıştır. Buna göre bilançonun genel kurulca onaylanması, denetçilerin de ibrasını doğurur; ancak, bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse onama ibra etkisi doğurmaz.

ÖZKORKUT, 6102 sayılı TTK'daki bu maddenin, 6762 sayılı TTK'nın 380 inci maddesinin bir tekrarı olduğunu belirterek; denetçi ile şirket arasındaki ilişkinin bir sözleşme ilişkisi olduğunu, organların ibrasına ilişkin hükümlerin kapsamına denetçilerin dahil edilmemesi gerektiği kanısındadır. Yazar, söz konusu madde

²⁴⁴ Dural, s.35.

hükmü sebebiyle; şirket karşında güçlü bir konumda olan bağımsız denetçinin, genel kurul tarafından ibra edilmeyerek, sorumluluk hükümleriyle karşı karşıya bırakılabilecek olması, yani denetçinin şirket karşısındaki konumunu zayıflatıcı bir etki yaratabilecek olması sebebiyle, denetçinin ibrasına ilişkin bu hükümlerin kaldırılmasının yerinde olacağını haklı olarak belirtmiştir.²⁴⁵

²⁴⁵ Özkorkut, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, s.299.

SONUÇ

Ülkemizde önceleri bağımsız denetim zorunluluğu bankalarda, sermaye piyasasındaki halka açık anonim şirketlerde ve sigorta şirketlerinde söz konusuydu. 6102 sayılı TTK'nın 397 ila 406 ncı maddelerinde düzenlenen bağımsız denetim sistemi ile birlikte ise anonim şirketlerin denetiminde yeni bir dönem başlamış oldu. Bu sistem ile birlikte bütün anonim şirketlerin denetimi, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, tarafsız ve uzman denetçiler aracılığıyla yapılacaktı.

Ancak söz konusu Kanun henüz yürürlüğe dahi girmeden, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6335 sayılı Kanunla önemli değişikliklere uğramıştır. Yeni TTK'nın ilk halinde tüm sermaye şirketleri için bağımsız denetim öngörülmüş iken; 6335 sayılı Kanun ile TTK'ya eklenen m.397/4 gereğince, Bakanlar Kurulu'na, bağımsız denetime tabi olacakları belirleme yetkisi verilmiş oldu.

Bakanlar Kurulu TTK'dan aldığı bu yetkiyi ilk olarak, 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 19.12.2012 tarih ve 2012/4213 sayılı "*Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı*" ile kullanmıştır. Anılan karar ile bağımsız denetimin kapsamı oldukça daraltılmış oldu.

Bu sebeple 11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6455 sayılı "*Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*" un 80 inci maddesi ile TTK'nın 397 nci maddesine beşinci ve altıncı fıkralar eklenerek, dördüncü fıkra kapsamında bağımsız denetime tabi tutulmayan şirketlerin beşinci fıkra hükmüne göre denetime tabi olacakları düzenlenmiş oldu.

6455 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik anonim şirketlerin denetiminde ikili bir yapı meydana getirerek; anonim şirketlerin denetiminde farklılık yaratmıştır.

Ancak yine de cirosu, aktif büyüklüğü ve çalışan sayısı ne olursa olsun tüm anonim şirketlerin denetim mekanizmasına tabi tutulması yerinde olmuştur.

Yine 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulu’nun 2014/5973 sayılı Kararı ile 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren “*Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar*” ile bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterlerin aşağıya çekilmesi suretiyle 2014 yılı için bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir.

TTK’nın ilk halinde sermaye şirketlerinin tümünün bağımsız denetime tabi olması ilkesel olarak doğru olsa da; ülkemizde kayıt dışılığın yoğun olması ve denetçilere getirilen sorumlulukların da bu denli ağır olması beraber değerlendirildiğinde denetimin bir anda tüm sermaye şirketleri için uygulanmasının kolay olmayacağı açıktır. Bu yönüyle, Bakanlar Kurulu tanınan yetkiyle bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenecek olması, denetimin kapsamının daraltıldığı gerekçesiyle eleştirilse de, 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetimin kapsamının kademeli olarak genişletilmesi yerinde olmuştur.

KAYNAKÇA

ACAR, Durmuş, SENAL, Serpil, “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, S. 35, Ekim 2011, s. 33-51.

ALTAŞ, Soner, “Bağımsız denetçi tarafından düzenlenecek raporlar- 1”, (Erişim) <http://www.dunya.com/bagimsiz-denetci-tarafindan-duzenlenecek-olan-raporlar-1-137377h.htm>, 24 Mayıs 2014.

ALTAŞ, Soner, **Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketler Karşılaştırmalı, Açıklamalı, Gerekçeli**, 5. Baskı, Mayıs 2013.

ALTAŞ, Soner, **Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Şirket Denetimi Denetçi ve Özel Denetçi**, 5. Baskı, Ocak 2013.

ALTINKAYNAK, Ahsen, “Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerde Denetim”, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, SBE, Özel Hukuk ABD, Kayseri, Ekim 2009.

ARI, Zekeriyya, “Anonim Şirketin Denetimi ve Hesapları”, **Şirketler Hukuku**, Editör: Sami KARAHAN, Aralık 2013, 2. Bası.

ARIKAN, Yahya, “Yeni TTK’da ‘Budama’ ve Bağımsız Denetim’de ‘Tarihi Sorumluluk’”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2012, s. 9-13.

ARSLAN, Erdoğan, “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, **Mali Çözüm**, S. 99, 2010, s. 201-228.

ARSLAN, Erdoğan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre “Denetçinin” Niteliği”, **Mali Çözüm**, Mart- Nisan 2011, s. 73-108.

ATABEK, Ayça, Denetimin Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2007.

ATAMAN, Başak, “Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”, **Maliye Finans Yazıları**, S. 87, Nisan 2010, s. 17-26.

AYIK, Sinan, “Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul, 2009.

BABAYEVA, Leyla, Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemlerinin Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, SBE, Mayıs 2006.

BAKLACIOĞLU, Sadık, “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, (Profesör Bedri Gürsoy’a Armağan), C. 47, S. 3-4, 1992, s. 21-55.

BİZİM, Çiğdem, Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İzmir, 2008.

BOZDEMİR, Enver, “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2013, s. 67-86.

BOZKURT, Nejat, **Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları**, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara 2012.

ÇATIKKAŞ, Özgür, OKUR, Mustafa, BALKAN, İsmail, **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 287, İstanbul, 2012.

ÇEKER, Mustafa, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku**, 5. Baskı, Adana, 2012.

ÇELEN, Erol, “Bağımsız Denetimin Önemi ve Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm**, S. 55, 2001, (Erişim)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/20%20-%2055%20EROL%20ÇELEN.doc>, 24 Mayıs 2014, s. 1.

ÇELİK, Aytekin, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara, 2005.

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

DALAK, Güldem, “Denetim ve Kalite Denetimi”, **Muğla Üniversitesi SBE Dergisi**, C. 1, S. 1, Güz 2000, s. 65-79.

DELOITTE, “Türk Ticaret Kanunu Bülteni, Bağımsız Denetçinizi Seçtiniz mi?”, Mart 2013, (Erişim) http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Content/Articles/TTK_Bulten_Mart_2013.pdf, 24 Mayıs 2014, s. 14.

DELOITTE, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Anonim Ortaklıklar Alanında Getirdiği Yenilikler”, (Erişim) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Anonim%20Ortakl%C4%B1klar%20Alan%C4%B1nda%20Getirdi%C4%9Fi%20Yenilikler.pdf>, 24 Mayıs 2014, s. 14.

DEMİRKIRAN, Haydar, “Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Muhasebe Programı, 2010.

DERYAL, Yahya, DURGUT, Mehmet, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış”, **Mali Çözüm**, S. 96, 2009, s. 35-66.

DÖNMEZ, Adnan “Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme”, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, SBE, Antalya, 2002.

DÖNMEZ, Adnan, BERBEROĞLU, P. Başak, ERSOY, Ayten, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 5, S. 9, 2005, s. 52-78.

DÖNMEZ, Adnan, ERSOY, Ayten, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Bilig (Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi)**, S. 36, Kış 2006, s. 69-91.

DURAL, Fatih, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, S. 70, s. 29-35.

ERCAN, Nazlı, Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi, SBE, Özel Hukuk ABD, Haziran 2012.

ERDOĞAN, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, C. 3, S. 1, 2002, s. 51-63.

ESENDEMİR, Ebru, “Finansal Bilginin Güvenilirliği ile İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler”, **Journal of Yasar University**, C. 6, S. 23, 2011, s. 3890-3903.

GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, 4. Bası, 1995.

GÜREDİN, Ersin, **Denetim**, 10. Bası, Ekim 2000.

İNAM, Burak, “Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Ankara, 2007.

İNAN, Atilla, “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, S. 25, Nisan-Haziran 1997, s. 43-59.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “6102 Sayılı TTK’de Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hükümler”, **Mali Mevzuat Platformu**, Nisan 2012, (Erişim) <http://www.istanbulymmo.org.tr/dosya/201226-6102-sayili-ttknda-ver-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukumler.pdf>, 22 Mart 2014.

PULAŞLI, Hasan, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012.

KARACAN, Sami, UYGUN, Rahmi, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama**, Kocaeli, Mayıs 2012.

KARANFİLOĞLU, A. Yasin, “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, **Sayıştay Dergisi**, S. 35, Ekim-Aralık 1999, s. 28-37.

KARASU, Rauf, “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 47, S. 1, s. 79-105.

KARASU, Rauf, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Anonim Şirketlerde Kurumsal Yönetim ile İlgili Getirilen Yenilikler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 4, S. 2, 2013, s. 33-60.

KAVUT, Lerzan, TAŞ, Oktay, ŞAVLI, Tuba, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, 2009.

KAYACIK, İlknur, “Aracı Kurumlarda Bağımsız Denetim Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul, 2012.

KILIÇ, Hasan, “Denetçinin Rotasyonu”, **Deloitte**, (Erişim) http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu_HK.pdf, 29 Mart 2014.

KÖKSAL Aytaç, “Bağımsız Denetim Sözleşmesi”, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, SBE, Özel Hukuk (Ticaret Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara, 2008.

KUTUKIZ, Doğan, ÖNCÜ, M. Akif, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, C. 41, Ocak 2009, s. 131-139.

OKUR, Yaşar, “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, **Maliye Dergisi**, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 570-586.

ÖNCÜ, Ekrem, “Yeni TTK’daki Bütün Şirketlerin Denetime Tabi Tutulması Kaldırılıyor”, (Erişim) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/015/>, 24 Mayıs 2014.

ÖZKORKUT, Korkut, “Siyasal İktidarın Elinde Vergiden Sonra Yeni Bir Silah: Bağımsız Denetim”, (Erişim) <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=55>, 4 Kasım 2013.

ÖZKORKUT, Korkut, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler”, **BATİDER**, C. 23, S. 2, Aralık 2005, s. 29-69.

ÖZKORKUT, Korkut, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, Ankara, 2013.

ÖZSOY, Mehmet Tahir, “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketlerde Kurumsal Risk Yönetimi”, **Mali Çözüm**, Mart-Nisan 2012, s. 165-186.

ÖZYURT, Ayça, “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, SBE, Ankara, 2010.

SAĞLAR, Jale, TUAN, Koray, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, **Çukurova Üniversitesi SBE Dergisi**, C. 18, S. 1, 2009, s. 343-358.

SAĞMANLI, Metin, CÖMERT Çağla Ersen, “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu ile Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, S. 98, 2010, s. 41-70.

SELİMOĞLU KARDEŞ, Seval, GÖKTEPE, Hülya, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm**, S. 81, 2007, s. 17-44.

SEZAL, Levent, “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Adana, 2006.

ŞAHİN, Tayfun, “Bağımsız Denetçilikte Doğan Karmaşa”, **Yaklaşım Dergisi**, Editör: Şükrü KIZILOĞ, S. 236, Ağustos 2012, s. 37-43.

T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Basın ve Halka İlişkiler Müşavirliği, “Bağımsız Denetimin Kapsamı Genişliyor”, (Erişim) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BKK_yeni_limitler1.pdf, 18 Mart 2014.

TUNCER SERTBAŞ, Nilgün, “Yeni TTK’da Bağımsız Denetim”, **Vergide Gündem**, Aralık 2012, s. 2-13.

TÜM, Kayahan, “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Adana, 2010.

TÜSİAD, “Bağımsız Denetim Kuruluşu Rotasyonuna İlişkin TÜSİAD Görüşü”, 30 Haziran 2009 Tarihli Görüşü, (Erişim) (<http://www.tusiad.org.tr/rsc/shared/file/2009-06-30-BagimsizDenetimKurulusuRotasyonunalliskinTUSIADGorusu.pdf>), 25 Mayıs 2014, s. 1.

TÜSİAD, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında 2. TÜSİAD Görüşü”, (Erişim) http://www.yenittk.com/files/downloads/PageFiles/%7B3dd13532-5946-4141-ad36-c59359ac1dc7%7D/Files/TUSIAD_Ikinci%20Gorus.pdf, 04 Haziran 2014, s. 13.

TÜSİAD, 26 Haziran 2012 Tarihli Görüşü, (Erişim), http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/TUSIAD---TTK-Degisiklik-Teklif-Paketi-Gorus-HY.pdf, 25 Mayıs 2014, s. 2.

ULUSAN, Hikmet, EREN, Elçin, KÖYLÜ, Çağrı, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 55, Temmuz 2012, s. 11-34.

ULUSOY, Yasin, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

ULUSOY, Yasin, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 2, 2005, s. 265-300.

UZAY, Şaban, “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, (Erişim) http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf, 28 Aralık 2013, s. 2.

YAVUZ, Cevdet, ACAR, Faruk, ÖZEN, Burak, **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’na Göre Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, 10. Baskı, İstanbul, 2012.

YAVUZ, Mustafa, “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi Ve Gözetimi”, **Mali Çözüm**, Eylül-Ekim 2011, s. 147-162.

YEŞİL, Asuner, “Dış Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye’deki Durumu”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2006.

YILDIRIM, Suat, “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2011, s. 43-52.

YILDIRIM, Suat, “Türk Ticaret Kanun Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Denetim”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, S.1, MÖDAV, 2008, s. 141-169.

ZEVKLİLER, Aydın, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 10. Bası, Ankara, 2008.

6102 Sayılı TTK Madde Gerekçeleri

(Erişim) http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim, 20 Mart 2014.