



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI'NA GÖRE
ANONİM ŞİRKETLERİN DENETİMİ VE
DENETÇİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

FATİH DURMUŞ

Tez Danışmanı: Doç. Dr. METİN TOPÇUOĞLU

ISPARTA, 2010

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ SINAV TUTANAĞI

Gönderen : SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Başkanlığı

Gönderilen : SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü Anabilim Dalımız **YÜKSEK LİSANS** Programı öğrencisi **Fatih DURMUŞ** (0730201022) tez çalışmalarını sonuçlandırmış ve kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.

Tez Adı Değişikliği **YAPILDI/YAPILMADI**

Tez Adı: Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetimi ve Denetçinin Sorumluluğu

Prof. Dr. Durmuş ACAR

03/09/2010
Tarih

Enstitü Anabilim Dalı Başkanı

SINAV TUTANAĞI:

Jürimiz Lisanüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25./39. maddesi uyarınca 03/09/2010 Cuma günü saat 10:00'da toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin **Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetimi ve Denetçinin Sorumluluğu** konulu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda **OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU** ile aşağıdaki kararı almıştır.

☒ KABUL

☐ RED

☐ DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Unvanı, Adı Soyadı	İmza
Başkan	Doç. Dr. Metin TOPÇUOĞLU	
Üye	Doç. Dr. İsmail BEKÇİ	
Üye	Yrd. Doç. Dr. M. Fahrettin ÖNDER	

Not: Tezin ismi "Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetimi ve Denetçinin Sorumluluğu" olarak değiştirilmiştir.

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR / KAZANMAMIŞTIR.**

Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI:

Tarih:

Karar No:

Enstitü Müdürü

Madde-25: Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Düzeltme alan öğrenci bir sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

Madde-39: Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tez kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

ÖZET

TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI'NA GÖRE ANONİM ŞİRKETLERİN DENETİMİ VE DENETÇİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Fatih DURMUŞ

Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi, 120 sayfa, Eylül 2010

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Metin TOPÇUOĞLU

Halen yürürlükteki Türk Ticaret Kanunumuza göre anonim şirketlerde, genel kurul ve yönetim kurulunun yanı sıra diğer bir zorunlu organ denetim organıdır. Anonim şirketlerde denetim organı en fazla beş, en az bir denetçiden oluşur. Yasa gereği zorunlu ve daimi bir organ olan denetim organı, anonim şirketlerde iç denetimi yapmakla yetkili ve görevlidir. Denetim organının mevcut olmaması anonim şirketin feshine yol açmaktadır. Denetim organı her ne kadar zorunlu organ olsa da mevcut Ticaret Kanunumuzun kabul ettiği sistemde, denetim istenen sonucu vermemiştir. Bu açıdan denetim alanında yetişmiş, uzman ve bağımsız kişilerin denetim faaliyetlerinde yer alması bir zorunluluktur. Türk Hukuku karma sistemi benimsemiş, denetçilerin anonim şirketin hem ortaklık yönetimini hem de hesaplarını denetleme yetki ve görevi kabul edilmiştir.

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 Ticaret Kanunu Tasarısı ile anonim şirketlerin denetiminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Tasarıda, denetçiler anonim şirketin zorunlu organı olmaktan çıkarılmıştır. Denetçinin bağımsızlığına ayrı bir önem veren Tasarı, denetçi ile denetlenecek şirket arasındaki her türlü ilişkiyi denetçiliğe ve etiğe aykırı görmektedir. Bu nedenle Tasarı getirdiği yeni sistemle, anonim şirketlerin denetimini esas olarak uzman ve bağımsız denetçilerden oluşan bağımsız denetim kuruluşlarına bırakmıştır. Tasarı, anonim şirketleri ölçeklerine göre küçük, orta ve büyük olmak üzere üç gruba ayırarak, büyük anonim şirketlerin bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenmesini zorunlu kılmıştır. Küçük ve orta ölçekli anonim şirketler ise bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenebileceği gibi bir veya birden fazla yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir tarafından denetlenebilecektir.

Denetimin konusu, ortaklığın yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporların gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespitidir. Denetimden geçmeyen finansal tablolar ve yıllık raporlar, düzenlenmemiş sayılmaktadır. Dolayısıyla yönetim kurulunun gerçeği yansıtmayan tablo ve raporlara dayanarak karar alması engellenmiştir. Bağımsız denetim faaliyetinin denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması neticesinde başta şirket ve pay sahipleri olmak üzere ilgili bir çok kişi zarar görmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin hukuki sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirenler denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.

Anahtar Kelimeler : *Anonim Şirket, Bağımsız Denetim, Bağımsız Dış Denetim, Denetçi, Hukuki Sorumluluk, Şirketler Hukuku, Ticaret Hukuku, Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı.*

ABSTRACT**AUDITING OF THE INCORPORATED COMPANIES AND
AUDITOR'S LEGAL RESPONSIBILITY
ACCORDING TO THE DRAFT OF TURKISH TRADE ACT****Fatih DURMUŞ**

Süleyman Demirel University, Department of Management
Master of Arts Thesis, 120 pages, September 2010

Thesis Advisor: Assoc. Prof. Dr. Metin TOPÇUOĞLU

According to current Turkish Trade Act, in incorporated companies, in addition to general assembly and board of management, another requisite body is audit body. Audit body in incorporated companies, consists of at least one, at most five auditors. The audit body, which is compulsory according to the act, is authorized and responsible for internal auditing. Nonexistence of the audit body leads dissolution of an incorporated company. Even though audit body is compulsory in the system which is accepted by the current Trade Act, auditing has not been effectual. In this respect, it is a necessity that the people, who are well-trained, professional and independent, should participate in auditing operations. Turkish Law approves the hybrid system, also it is admitted that auditors have the right and task of auditing both partnership management and accounts.

Protection of company partners and claimants is quite important. Also, protection of the investors and maintaining of the reliance on incorporated companies in business life is possible with effective auditing of such companies. For this reason, with the Draft of Trade Act great revolutions were made in auditing of incorporated companies. The draft, giving a particular importance to independence of the auditor, takes all kinds of relations between the auditor and the company to be audited, contrary to auditorship and ethics. For this reason, with the system brought by the draft, audit of incorporated companies is mainly to be delivered to independent auditing institutions composed of expert and independent auditors. The draft is splitting incorporated companies into three groups according to their sizes; small, medium and big and makes auditing of all incorporated companies mandatory. Additionally, small and middle sized incorporated companies can be audited by one or more than one certified public accountants or independent accountants and financial advisors as well as independent audit institutions.

Subject of auditing is detection on whether year-end financial tables and annual reports are true or not. Year-end financial tables and annual reports, that are not audited, are taken as unissued. So, the decision to be made by board of management based upon insubstantial tables and reports is prevented. As a result of independent audit activities which are not suitable to rules and principles of audit, initially company owners and stakeholders; many relevant people suffer. For that reason, the legal responsibility of the people, who fulfill independent audit activities, has come up. The officials, who carry out audit activities, are obliged to fulfill the audit incorruptibly and objectively and to keep secret.

Key Words: *Incorporated Company, Independent Audit, Independent External Auditing, Auditor, Legal Responsibility, Company Law, Commercial Law, Turkish Trade Act, The Draft of Turkish Trade Act.*

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ANONİM ŞİRKETLERİN DENETİMİ VE DENETİMİN ÖNEMİ	3
1.1. GENEL OLARAK.....	3
1.2. DENETİMİN TANIMI.....	5
1.3. DENETİMİN TÜRLERİ	5
1.3.1. İç Denetim	6
1.3.2. Dış Denetim.....	7
1.3.3. Özel Denetçi Tayini.....	11
1.4. TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE DENETİM	13
1.4.1. Anonim Şirketlerde İç Denetim.....	13
1.4.1.1. Denetim Organı	14
1.4.1.2. Denetçilerin Sayısı.....	15
1.4.1.3. Denetçilerin Seçimi	17
1.4.1.4. Denetçi Seçilebilecekler	19
1.4.1.5. Denetçi Seçilmeye Engel Durumlar	21
1.4.1.6. Denetçiliğin Sona Ermesi	22
1.4.1.7. Denetçinin Tescil ve İlanı.....	23
1.4.1.8. Denetçinin Görev ve Yetkileri.....	23
1.4.1.9. Denetçinin Hak, Borç ve Sorumluluğu.....	27
1.5. SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM	29

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK TİCARET KANUNU TASARISINA GÖRE ANONİM ŞİRKETLERİN DENETİMİ.....	33
2.1. GENEL OLARAK.....	33
2.2. TASARININ GETİRDİĞİ YENİLİKLER	34
2.2.1. Anonim Şirketlerin Yapısı ile İlgili Yenilikler.....	34
2.2.2. Anonim Şirketlerin Denetimi ile İlgili Yenilikler	36
2.3. TASARININ ÖNGÖRDÜĞÜ DENETİM SİSTEMİ.....	39
2.4. DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI.....	43
2.5. DENETİMİ YAPACAK KİŞİ VE KURULUŞLAR	46
2.5.1. Denetçi Olabilecekler	46
2.5.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları	47
2.5.1.2. Yeminli Malî Müşavir veya Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler.....	48
2.5.2. Denetçi Olması ve Denetim Yapması Yasaklananlar.....	50
2.6. DENETÇİLERİN SEÇİMİ VE ATANMASI.....	53
2.6.1. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi.....	53
2.6.2. Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi	55
2.6.3. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması.....	55
2.7. DENETÇİNİN GÖREVDEN ALINMASI.....	56
2.8. DENETÇİNİN DENETİM SÖZLEŞMESİNİ FESHETMESİ.....	58
2.9. DENETİM FAALİYETİNİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ.....	59
2.9.1. İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı	59
2.9.2. Denetçi ile Anonim Şirket Arasındaki Görüş Ayrılıkları.....	61
2.9.3. Denetim Raporu ve Görüş Yazıları	62
2.9.3.1. Denetim Raporları	62
2.9.3.1.1. Finansal tablolara ilişkin denetim raporu	63
2.9.3.1.2. Yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetim raporu	64

2.9.3.1.3. Riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesine ilişkin denetim raporu....	65
2.9.3.2. Görüş Yazıları	66
2.9.3.2.1. Olumlu görüş yazısı	68
2.9.3.2.2. Sınırlı olumlu görüş yazısı	69
2.9.3.2.3. Olumsuz görüş yazısı	70
2.9.3.2.4. Görüş vermekten kaçınma.....	72
2.10. ÖZEL DENETİM	74
2.10.1. Genel Olarak.....	74
2.10.2. Özel Denetimin Şartları	75
2.10.2.1. Genel Kurulun Kabulü Halinde Özel Denetçi Atanması.....	75
2.10.2.2. Genel Kurulun Reddi Halinde Özel Denetçi Atanması.....	77
2.10.3. Özel Denetimin Konusu ve Kapsamı	79
2.10.4. Özel Denetçinin Atanması ve Azli	80
2.10.5. Özel Denetim Sırasındaki Yükümlülükler	81
2.10.6. Özel Denetime İlişkin Rapor	82
2.10.7. Özel Denetim Giderlerinin Karşılanması	83
2.11. İŞLEM DENETÇİSİ.....	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TASARIYA GÖRE DENETÇİLERİN HUKUKİ SORUMLULUĞU.....	87
3.1. GENEL OLARAK.....	87
3.2. DENETÇİLERİN GENEL OLARAK HUKUKİ SORUMLULUĞU	88
3.2.1. Müteselsil Sorumluluk	90
3.2.2. Genel Nitelikli Sorumlulukta Zamanaşımı.....	91
3.3. DENETÇİLERİN ÖZEL NİTELİKTEKİ HUKUKİ SORUMLULUĞU	91
3.3.1. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu.....	91
3.3.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması.....	95

3.3.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanlar ve Ödeme Yetersizliğinin Bilinmesi	95
3.4. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ HUKUKİ SORUMLULUĞU	96
3.4.1. Genel Olarak.....	96
3.4.2. Bağımsız Denetim Kuruluşu	98
3.4.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesi	100
3.4.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumlu Olduğu Kişiler	102
3.4.4.1. Müşterilere Karşı Sorumluluk	102
3.4.4.2. Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk.....	103
3.4.5. Sorumlu Olan Kişiler.....	104
3.4.5.1. Sorumlu Ortak Baş Denetçi.....	105
3.4.5.2. Bağımsız Denetçiler	105
3.4.5.3. Müşteri Şirketin Yönetim Kurulu.....	106
3.4.5.4. Müşteri Şirketin Denetim Kurulu	106
3.5. SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ŞARTLARI.....	107
3.5.1. Müşteriye Karşı Sorumluluğun Hukuki Niteliği ve Şartları.....	107
3.5.2. Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğun Hukuki Niteliği ve Şartları	108
3.5.3. Sorumluluğun Sınırlandırılması	109
3.6. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA AYKIRILIK HALLERİ.....	110
3.6.1. Sözleşme Öncesi Kusurlu Davranış	111
3.6.2. Denetim Raporunun Gerçeği Yansıtmaması	112
3.6.3. Hata ve Hileler.....	113
3.7. SORUMLULUKTAN KURTULMA HALLERİ.....	114
3.7.1. Bağımsız Denetim Yapma Yükümlülüğünün Bulunmaması	114
3.7.2. Denetimin Denetim Standartlarına Uygun Olması.....	115
3.7.3. Bağımsız Denetim Raporunun Önemli Olmayan Konularda Gerçeği Yansıtmaması	115
3.7.4. İlliyyet Bağının Bulunmaması veya Kesilmesi	115

3.8. ZAMANAŞIMI	116
SONUÇ	118
KAYNAKÇA.....	121
ÖZGEÇMİŞ	128

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
Bakanlık	: Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
BanK	: Bankacılık Kanunu
Batider	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BK	: Borçlar Kanunu
Bkz	: Bakınız
C	: Cilt
dpn	: Dipnot
E	: Esas
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GAAS	: Generally Accepted Accounting Standards
Gerekçe	: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Gerekçesi
HD	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IFAC	: International Federation of Accountants
ISA	: International Standards on Auditing
İBK	: İctihadı Birleřtirme Kararı
K	: Karar
m	: Madde
MK	: Medeni Kanun

No	: Numara
p	: Paragraf
RK	: Rekabet Kurumu
RG	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s	: Sayfa
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
T	: Tarih
TAPDK	: Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
Tasarı	: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı
Tebliğ	: Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Tüzük	: Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük
vb	: ve benzeri
vd	: ve devamı
vs	: ve saire
Y	: Yargıtay

GİRİŞ

Anonim şirketler gerek ticari gerekse toplumsal hayatta her zaman çok önemli bir işleve sahip olmuşlardır. Anonim şirketler sadece ortaklığı oluşturan kişilere menfaat sağlamamakta, sahip oldukları ekonomik hacimleriyle ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına da katkı sağlamaktadır. Ülkenin ekonomik yapısını şekillendirmelerinin yanı sıra yaptıkları ihracatla dışarıdan para girişini sağlamaları, devlete sağladıkları vergi potansiyeli ve büyük istihdam alanı yaratmaları sebebiyle anonim şirketlerin faydaları göz ardı edilemeyecek önemdedir.

Anonim şirketler küçük miktardaki sermayelerin bir araya gelmesiyle oluşabileceği gibi büyük sermayeye sahip kişiler tarafından da kurulabilmektedir. Anonim şirketler, taşıdığı bu önem ve küçük miktardaki sermayesini risksiz kazanç elde etme amacıyla ortaya koymuş tasarruf sahiplerinin menfaati söz konusu olması sebebiyle, anonim şirketlerin çeşitli denetimlere tâbi tutulmasına gerek duyulmuştur. Bu nedenle anonim şirketin zorunlu organları arasında denetim organına yer verilmiş hatta gerektiğinde özel denetim yapılmasına imkân tanınmıştır.

Ekonomide dışa bağımlılığın arttığı günümüz dünyasında uluslararası ekonomik yapının değişime uğramasıyla kaçınılmaz şekilde ülkemiz ekonomik koşullarında da önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Hem ulusal hem de uluslararası ekonomik kriz dönemlerinde anonim şirketlerin yapısı, yönetimi ve denetim şekli sürekli tartışma konusu edilmiş, mevcut düzenlemeler suiistimal edilmiş, ortaklar ve alacaklılar zarara uğratılmış, denetim modellerine ilişkin arayışlar gündemden düşmemiştir.

Tüm bu gelişmeler çerçevesinde anonim şirketlerin ekonomik ve sosyal hayata sağladığı faydaların devam etmesi için bu şirketlerin denetiminin şirketin zorunlu organı niteliğinde olan, hiçbir uzmanlık ve tecrübe vasfı aranmayan denetçiler tarafından denetlenmesi yerine şirketten bağımsız, uzman kişiler tarafından denetlenmesi sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın en etkili ve önemli değişikliklerinden birisi anonim şirketlerin denetimidir.

Anonim şirketlerin denetimi, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda "Denetleme" başlığı altında 397 – 406. maddeler arasında düzenlenmiştir. Tasarı ile anonim şirketlerde denetim zorunlu organ olmaktan çıkarılmış, bunun yerine organ niteliği olmayan ancak bütün anonim şirketler için geçerli olacak dışarıdan bağımsız denetim sistemi getirilmiştir.

Tasarıyla getirilen sistemde anonim şirketler ilk önce kuruluş aşamasında denetlenmekte, daha sonra finansal tablo ve yıllık raporların denetiminden oluşan yılsonu hesap denetimi yapılmaktadır. Ayrıca olağan hesap denetiminin dışında şirketin işleyişi sırasında sermaye artırım ve azaltım gibi bazı işlemler de denetlenmektedir. Tasarıda kabul edilen düzenlemelere göre; tüm bu denetimler bağımsız ve uzman denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir.

Çalışmamızın konusunu; yürürlükteki hükümler ile tasarıyla getirilen düzenlemeler çerçevesinde anonim şirketlerin denetimi ve denetçinin hukuki sorumluluğu oluşturmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; denetim kavramı ve anonim şirketlerin yapısı ana hatlarıyla açıklanarak, genel olarak anonim şirketlerin denetimi ve denetimin önemi üzerinde durulmuştur. Yine aynı bölümde denetim türleri, denetim organının oluşumu, yapısı, görev ve sorumluluğu Türk Ticaret Kanunu'na göre ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Ayrıca sermaye piyasasında denetim konusuna da yer verilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, Tasarının getirdiği yeniliklerden bahsedilmiş, Tasarı'ya göre anonim şirketlerin denetimi, denetimin konusu ve kapsamı, denetimi yapacak kişi ve kuruluşlar, denetçilerin seçimi, atanması ve görevden alınması, denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi, denetim raporu ve görüş yazıları, özel denetim ve işlem denetçisi konuları tüm yönleriyle incelenmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde, Tasarı'ya göre denetçilerin genel ve özel nitelikteki hukuki sorumluluğu açıklanarak, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti yapan bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu incelenmiş ve sonuç kısmında tasarı ile getirilen yeniliklerin önemi ve tasarıdaki eksikliklere ilişkin öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ANONİM ŞİRKETLERİN DENETİMİ VE DENETİMİN ÖNEMİ

1.1. GENEL OLARAK

Anonim Şirketler tüzel kişiliğe sahip, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş en az beş kişi tarafından kurulabilen bir ticaret şirketidir. Ülkemiz ekonomisi içindeki en önemli kollektif ticari etkinlikler anonim şirketler tarafından yürütülmektedir. Ülkemizdeki ticari şirket sayılarına baktığımızda, 95.955 adet Anonim, 689.897 adet Limited, 16.180 adet Kollektif, 2.359 adet Komandit şirket faaliyet göstermektedir¹. Ancak söz konusu şirketlerin sermaye miktarları dikkate alındığında anonim şirketlerin sahip olduğu sermaye miktarı diğer tüm şirketlerin sahip olduğu sermayenin toplamından fazladır.

Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketi “bir unvana sahip, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu bulunan şirket” olarak tarif etmiştir (TTK m. 269/1). Anonim şirket ortaklarının sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlandırılmıştır (TTK m. 269/2). Anonim şirketler bütün malvarlığı ile sorumlu iken, şirket ortaklarının sadece taahhüt ettikleri sermaye payı oranında sorumlu olmaları büyük sermayelerin toplanmasına imkân sağlamaktadır².

Anonim şirketlerin temel fonksiyonu küçük sermayeleri elinde bulunduran yatırımcıları bir araya getirip büyük yatırımların ekonomiye kazandırılarak güçlü bir organizasyon çerçevesinde sermaye yatırımlarının yönlendirilmesini ve ticari hayatta faaliyet gösterilmesini sağlamaktır. Anonim şirketler her zaman küçük sermayelerin bir araya getirilmesi ile kurulmazlar. Bilakis, güçlü sermayeye sahip az sayıda kişiler tarafından kurulması da mümkündür. Bir anonim şirketin kurulması için gerekli olan

¹ Şirket sayıları, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü’nün 31.07.2010 tarihi itibarıyla geçerli verileri olup, söz konusu veriler 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında elektronik ortam üzerinden başvuru yoluyla elde edilmiştir.

² POROY, R./TEKİNALP, Ü./ÇAMOĞLU, E., Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, 10. Baskı, İstanbul, 2005, s. 239.

ortak sayısı en az beş kişidir (TTK m. 277). Bu durum tek başına bir anonim şirketi kurmaya yeterli sermayeye sahip kişileri sadece kâğıt üzerinde yer alan ortaklar göstermeye yöneltmekte ve bu kişiler de genellikle aile içerisindeki kişilerden oluşmaktadır. Anonim şirketler ister güçlü bir sermayenin ürünü, isterse küçük sermayelerin bir araya gelmesi sonucu oluşan bir teşebbüs olsun ekonomik güçleri ve ticari hayattaki fonksiyonları itibarıyla büyük bir öneme sahiptir. Anonim şirketler taşıdığı bu önem ve küçük miktardaki sermayesini risksiz kazanç elde etme amacıyla ortaya koymuş tasarruf sahiplerinin ve alacaklıların menfaatlerinin korunması zorunluluğu ile kimi anonim şirketlerin kuruluşundan başlayarak (izin sistemi) faaliyetleri devlet denetimine tâbidir³.

Günümüz ekonomik koşullarının da gösterdiği gibi, anonim şirketlerin belirli bir düzen içinde ekonomik ve sosyal etkilerinin tespit edilerek bu etkilerin toplum ve pay sahipleri açısından tehlike oluşturabilecek durumların denetim altına alınması son derece büyük öneme sahiptir⁴. Yüksek kalite standartlarına uygun bir şekilde yapılacak denetimle pay sahipleri ile birlikte pay sahibi olmayı düşünenler de dâhil olmak üzere diğer tüm ilgililerin ve genel anlamda da ülkenin ekonomik düzeninin menfaati korunacaktır⁵.

Anonim şirket bir tüzel kişilik oluşturması sebebiyle hakları kazanabilme ve borçları yüklenebilme bakımından ve ticari hayatta faaliyetlerini yürütebilmek için idare ve temsil işlerini gören organlara ihtiyaç duyar⁶. Anonim şirketlerin faaliyetlerini düzenli bir şekilde yürütmesini sağlayan üç ayrı yasal ve zorunlu organı vardır: Genel Kurul (karar organı), Yönetim Kurulu (yönetim ve temsil organı), Denetçi (denetim ve gözetim organı).

Türk Ticaret Kanunu anonim şirketleri düzenlerken, bu tür ortaklıkların ticari hayatta sahip bulunduğu konumu, pay sahiplerinin menfaatini ve olası bir tehlike durumunda ekonomik ve toplumsal boyutta meydana gelebilecek tahribat ve zararları engellemek için denetim konusuna önem vermiş ve anonim şirketlerin yasal ve zorunlu organları arasında denetçilere de yer vermiştir.

³ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 239.

⁴ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 239.

⁵ PASLI, A., Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, 2. Bası, İstanbul, 2005, s. 276.

⁶ PULAŞLI, H., Şirketler Hukuku, 8. Baskı, Adana, 2009, s. 227.

Anonim şirketlerde denetim organını oluşturan denetçiler en az diğer organlar kadar önemlidir. Hatta günümüz ekonomik ve sosyal koşullarında denetim organı diğer organlardan daha fazla önemli hale gelmiştir. Çalışmamız da anonim şirketlerin denetimini esasen Tasarı hükümleri doğrultusunda inceleyeceğiz.

1.2. DENETİMİN TANIMI

“Denetim” kelime anlamı olarak bir örgütün faaliyet ve işlemlerinin önceden kabul görmüş usul ve kurallara uygunluğunun araştırılmasını ve bunun sonucunda ilgililere bilgi verilmesini ifade eder⁷. İktisadî anlamda denetim; kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanmıştır⁸.

Muhasebe biliminde denetim, Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi’nin yaptığı tanıma göre; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir⁹.

Hukuki anlamda denetim ise, yapılan hukuki bir olay veya işlemin genel kabul görmüş usul ve kurallara uygunluğunu kontrol etmektir¹⁰. Denetim kavramı yerine eş anlamlı olarak murakabe, teftiş, kontrol kavramları da kullanılmaktadır.

1.3. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetimi; denetleyen kişi veya kurum, denetlenen şirket, denetimin yapılış zamanı, amacı, kapsamı ile denetimin kamu otoritesi veya özel sektör tarafından gerçekleştirilmesi bakımından ayrıma tutabiliriz. Denetim faaliyetinin şirket içerisinde yer alan organ veya kişi tarafından yapılması iç denetimi, şirket dışından

⁷ ÇEVİK, O. N., Anonim Şirketler, 3. Baskı, Ankara, 1988, s. 615.

⁸ www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 16.11.2010).

⁹ GÜREDİN, E., Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11. Bası, İstanbul, 2007, s.11.

¹⁰ ÖNDER, M. F., “Anonim Şirketlerde İç Denetim Yapısının Kurumsal Yönetime Katkısı”, Özel Hukuk Uluslararası Sempozyum, Tebliğler, Bakü/Azerbaycan, 29-30/Eylül/2005, s.272.

kişi veya kuruluşlar tarafından yapılması da dış denetimi oluşturmaktadır. Denetimin kapsamı ile ilgili olarak belirli bir konuda denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi halinde de özel denetim söz konusu olmaktadır.

1.3.1. İç Denetim

İç denetim, genellikle ortakların menfaati için, şirket işlerinin gidişatından ortaklara bilgi ve hesap vermek üzere ortaklığın denetim organı tarafından yürütülen denetim fonksiyonudur¹¹. Ortak sayısının fazlalığı ve ortakların niteliği bakımından özellikle halka açık anonim ortaklıklarda, iç denetim ortakların menfaatine, onlara bilgi ve hesap vermeden öteye giderek, ortaklık işlerinin seyrini tarafsız bir şekilde ilgililere duyurmaya yarayan bir faaliyet olarak gözükmektedir¹².

İç denetimin öncelikli amacı, anonim şirketlerde organlar arası güç dengesini sağlayarak yönetim organının sahip olduğu gücü kötüye kullanması engellemektir¹³. Böylece iç denetimle, anonim şirketlerde geniş yetkilere sahip yönetim kuruluna karşı, ortaklardan oluşan genel kurulun daimi bir organ olmaması ve bu sebeple yönetim organını ve şirket faaliyetlerini her zaman denetleyebilmesi mümkün olmadığından denetim organı ile bu denge sağlanmaktadır. Ancak denetim organının, yönetim kurulunu belirleyen çoğunluğu oluşturan pay sahibi tarafından seçilmesi, bu iki organ arasında ister istemez menfaat birliği oluşmasına ve birlikte hareket etmelerine neden olmaktadır¹⁴. Bunun sonucunda da denetim organı işlevini yitirmektedir.

İç denetim, Türk Ticaret Kanunu 347 – 359. maddeler arasında düzenlenmiştir. Türk hukukundaki düzenlemeler karma sistemi esas alarak, denetçilerin anonim şirketin hem ortaklık yönetimini hem de hesaplarını denetleme yetki ve görevine sahip olduğunu kabul etmiştir¹⁵. Mevcut kanun denetim organının yetkisi bakımından, şirket yönetimi ve hesaplarının denetimini tek bir organa

¹¹ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 366.

¹² POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 366.

¹³ ÖNDER, M. F., Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu, 1. Baskı, Ankara, 2008, s. 18.

¹⁴ HELVACI, M., “Denetim Kurulu”, 40. Yılında Türk Ticaret Kanunu, İstanbul, 1997, s. 125.

¹⁵ PULAŞLI, Şirketler, s. 347.

bırakmış, böylece denetim organı hem gözetim ve danışma hem de hesap denetimi yetki ve görevine sahip nitelikli bir organ olmuştur¹⁶.

Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa ve İsviçre sisteminde denetimin esasını anonim şirketlerin hesaplarının incelenmesi ve denetimi oluşturmaktadır. İsviçre’de denetim organı doğrudan doğruya genel kurul tarafından seçilir ve denetim raporu seçilen denetim organı tarafından düzenlenir¹⁷. Almanya’da ise denetim görevi ortaklık teşkilatı içinde yer almayan bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir. Ancak Almanya’da anonim şirketin organları arasında gözetleme kurulu da bulunmakta olup bu kurul yönetim kurulunu denetlerken, şirket hesapları ayrıca bağımsız denetçi sıfatıyla hesap uzmanları tarafından denetlenmektedir¹⁸. Alman hukukunda bağımsız denetçiler; genel kurul tarafından seçilip, gözetim kurulu tarafından göreve atanırlar ve denetim sonrasında hazırladıkları denetim raporunu gözetim kuruluna sunarlar¹⁹. Türk Ticaret Kanunu’nun temelini oluşturan İsviçre sistemi karma sistem olan hesap ve yönetim denetimini bırakarak sadece şirket hesaplarını inceleme ve denetleme yöntemini kabul etmiştir. Ülkemizde de bağımsız dış denetim sisteminin, tüm anonim ortaklıklara hatta limited şirketlere de uygulanması gerekmektedir²⁰. Türk hukuk sistemi de bu yöndeki yenilik ve değişiklikleri Tasarıyla getirme çabası içindedir.

1.3.2. Dış Denetim

Anonim şirketlerde dış denetim yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu’nun kabul ettiği sisteme göre, anonim şirketlerin kuruluşu ve işleyişi sırasında devlet tarafından yapılan denetimden oluşmaktadır²¹. Hukukumuz anonim şirketlerin Devlet tarafından denetiminde oldukça ileri düzeyde olup, belirli anonim şirketlerin kuruluşunda bakanlık izni arandığı gibi (TTK m. 273), kurulmuş olanların feshini de

¹⁶ ATASOY, Ö. A., Anonim Ortaklıkların Denetlenmesinde Hâkim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri, 1. Baskı, Eskişehir, 1984, s. 88.

¹⁷ BİLGİLİ, F., Yeni Gelişmelerle İsviçre ve Alman Hukuklarında Anonim Ortaklıkların Organlarının Davranışlarından Dolayı Üçüncü Kişiler Karşısındaki Sorumluluğu ve Organların Tazminat Borcu, 1. Baskı, Ankara, 2004, s. 91.

¹⁸ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 366.

¹⁹ BİLGİLİ, İsviçre ve Alman Anonim Ortaklıklar Hukukunda Organların Sorumluluğu, s. 91.

²⁰ TEKİNALP, Ü., “Denetleme”, 40. Yılında Türk Ticaret Kanunu, İstanbul, 1997, s. 123.

²¹ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 366.

isteyebilmekte ve kamu hizmeti gören anonim şirketlerin yönetim ve denetim organlarına temsilci yollayabilmektedir²². Belirli şirketlerinin kuruluşuna bakanlık tarafından izin verilmesinin yanı sıra ticaret sicil memurunun kendi görev ve yetki alanı içinde yaptığı denetim de dış denetimi oluşturmaktadır²³. Sicil memurunun yapacağı denetim, ticaret siciline tescil edilecek hususun kanuni koşullara, gerçeğe uygun olup olmadığı ve kamu düzenine aykırı olup olmadığını incelemekten ibarettir²⁴. Bu şekilde gerçekleşen dış denetimin sürekli veya geçici olabilmesi mümkündür. Anonim şirketlerin genel kurul toplantılarında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından görevlendirilen komiserin bulunması ve bu toplantılarla ilgili çeşitli evrakların bakanlığa gönderilmesi mecburiyeti getiren hukuk sistemimiz nedeniyle esas itibarıyla devamlı denetim usulü benimsendiği açıkça ortadadır²⁵. Genel kurul toplantılarında alınan kararların geçerliliği açısından belirli durumların incelenmesi için hükümet komiserinin toplantıya katılması ve toplantı tutanaklarını imzalaması şarttır²⁶. Diğer bir anlatımla, toplantıda alınan kararların altında bakanlık komiserinin imzasının bulunmaması genel kurulda alınan kararların geçerliliğini engellemektedir. Buna ilişkin olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (Bakanlık) tarafından “*Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik*”²⁷ çıkarılarak, bakanlık komiserinin genel olarak görevleri detaylı şekilde belirlenmiştir.

Anonim şirket genel kurul toplantılarına Bakanlık tarafından komiser gönderilerek devamlı denetime tâbi tutulmasının yanı sıra gerektiğinde belirli hususları aydınlatmak üzere Bakanlık tarafından müfettiş de görevlendirilmektedir. Bu denetim usulü ise geçici denetimi oluşturmaktadır. Anonim şirketlerin işlemleri, bir tüzük ile tayin olunacak şekilde Bakanlık ticaret müfettişleri tarafından denetlenir. Denetim bilânçonun açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde incelemeyi de kapsar (TTK m. 274/1). TTK m. 274’e göre Bakanlık müfettişleri tarafından

²² ANSAY, T., “Anonim Şirketin Murakabesi Yolları”, BATİDER, Cilt 1, 1961, s. 59.

²³ ALTAŞ, S., Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim ve Limited Şirketlerde Şirket Denetimi, 1. Baskı, Ankara, 2010, s. 72.

²⁴ ARKAN, S., Ticarî İşletme Hukuku, 13. Baskı, Ankara, 2009, s. 243-244.

²⁵ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 367.

²⁶ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 72.

²⁷ RG, 07.08.1996 T. ve 22720 S.

yapılacak denetim, ekonomik düzen ve kamu yararı için yapılmaktadır²⁸. Ticaret müfettişleri denetimi Bakanlık tarafından çıkarılan Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük²⁹ hükümlerine göre yapmaktadır. Bakanlık, ortaklığın denetimine re'sen veya ortakların yahut üçüncü şahısların istem ve şikâyetleri üzerine karar verebilir (Tüzük m. 4).

Denetimin konusu, ortaklığın amaç ve konusuna aykırı veya kanun gereğince ortaklığın feshini gerektiren hal ve işlemlerinin bulunup bulunmadığı, esas sözleşmede ortaklık konusunun sınırlarının açıkça gösterilip gösterilmediği, konusu kamu hizmeti olan veya kamu tüzel kişilerinin sermaye payı bulunan ortaklıklardaki temsilcilerin ortaklık yönetim ve denetim kurullarındaki görevleri dolayısıyla yaptıkları işlemlerin ana sözleşme ve kanun hükümlerine uygun olup olmadığıdır (Tüzük m. 9/f). Denetim sonunda düzenlenecek ayrı bir raporla; ortaklık çalışmalarının ulusal ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olup olmadığı, kalkınma planları yönünden yararlı bulunup bulunmadığı ve serbest rekabeti önleyici veya daraltıcı nitelikte olup olmadığı Bakanlığa bildirilir (Tüzük m. 8/B).

Denetim sonucunda Bakanlık; kanuna, esas sözleşme hükümlerine veya kamu düzenine aykırı işlemler ve faaliyetlerde bulunduğu anlaşılan şirketler aleyhine özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla fesih davası açabilme yetkisine sahiptir (TTK m. 274/2). Bu hüküm ile de Bakanlığa ayrı bir denetim görev ve yetkisi verilmiştir³⁰.

Anonim şirketlerin Devlet tarafından denetimini sağlayan bir diğer yöntem; kamu tüzel kişilerinin, konusu kamu hizmeti olan şirketlerin yönetim ve denetim kurullarına temsilci göndermesidir (TTK m. 275). Konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin devamlı gözetim ve denetim altında tutularak kamu menfaatinin korunması amaçlanmıştır³¹.

²⁸ ALIŞKAN, M., Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Anonim Şirketleri Denetlemesi ve İlgili Fesih Davaları, 1. Baskı, İstanbul, 2007, s. 40.

²⁹ RG, 07.08.1972 T. ve 14269 S.

³⁰ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 73.

³¹ ALIŞKAN, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Anonim Şirketleri Denetlemesi, s. 78.

Anonim şirketlerin dış denetimi sadece Bakanlık tarafından yapılan denetimle sınırlı olmayıp, faaliyet alanları itibariyle şirketler düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafından da denetlenmektedir³². Bu kurumlara Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Rekabet Kurumu (RK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK) örnek verilebilir.

Bakanlık, TTK 273. maddeden aldığı yetkiyle çıkardığı İç Ticaret 2003/3 sayılı tebliğ³³ ile bazı anonim şirketlerin kuruluş ve esas sözleşme değişikliklerinin Bakanlık iznine tâbi olduğu belirlenmiştir. Bakanlık'ın 2003/3 sayılı tebliğine göre; *“bankalar, katılım bankaları, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, tüketici finansmanı ve kart hizmetleri şirketleri, varlık yönetim şirketleri, sigorta şirketleri, holdingler, döviz büfesi işleten şirketler, umumi mağazacılıkla uğraşan şirketler, lisanslı depoculukla uğraşan şirketler, tarım ürünleri lisanslı depoculuk şirketleri, ürün ihtisas borsası şirketleri, Sermaye Piyasası Kanununa tâbi ve halka açık şirketler ile serbest bölge kurucusu ve işleticisi şirketlerin”* kuruluşları ve ana sözleşme değişiklikleri Bakanlık iznine tâbidir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 333'te öngörülen düzenlemeye göre de; Bakanlıkça yayımlanacak tebliğle, faaliyet alanları belirlenip, ilân edilecek anonim şirketler Bakanlık izni ile kurulur. Bu şirketlerin esas sözleşme değişiklikleri de aynı Bakanlık iznine bağlıdır. Bakanlık incelemesi sadece kanunun emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden yapılabilir. Bunun dışında hukukî konumu, niteliği ve işletme konusu ne olursa olsun anonim şirketin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine bağlanamaz.

Bakanlık tarafından kuruluş ve esas sözleşme değişikliğinde yapılacak olan inceleme, şirketlerin kuruluş ve esas sözleşme değişikliği taleplerinin kanunun emredici hükümlerine uygunluğu açısından olup, kanunun yorumlayıcı hükümleri yönünden bir inceleme yapılıp izin verilmemesi olanaksız bir durumdur³⁴.

³² ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 73.

³³ Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Anasözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, RG, 25.07.2003 T. ve 25179 S., Tebliğde değişiklik yapan İç Ticaret 2007/1 sayılı tebliğ, RG, 15.03.2007 T. ve 26463 S.

³⁴ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 73.

Türk Ticaret Kanunu ve bu kanuna dayanılarak Bakanlık tarafından çıkarılan tebliğlerle belirtilen durumlar dışında bazı özel kanunlarla, belirli nitelik ve faaliyetleri açısından özellik arz eden ve kamuyu daha yakından ilgilendiren anonim şirketler açısından özel durumlar da söz konusudur³⁵. Bunlar; Bankacılık Kanunu (BanK) m. 6/1 gereğince bankaların kuruluşunda BDDK izni gerektiği gibi işleyişinde de BDDK denetimi söz konusudur. Halka açık anonim ortaklıklar da Sermaye Piyasası Kanunu gereğince SPK denetimine tâbi bulunmaktadır.

1.3.3. Özel Denetçi Tayini

Özel denetçi yasa koyucu tarafından denetim mekanizmasındaki eksikleri gidermek amacıyla getirilmiş bir yöntemdir³⁶. Genel kurula gerektiğinde belirli bazı konuların incelenmesi ve denetlenmesi için özel denetçi seçme yetkisi verilmiştir. Genel kurulun bu yetkisini kullanması için bu konunun genel kurul gündeminde yer almasına dahi gerek yoktur³⁷. Bu düzenleme TTK m. 348/1’de yer almakta olup özel denetçi tayininde genel kuralı oluşturmaktadır. Özel denetçi seçilmesine ilişkin diğer durumlarda aynı maddede belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu m. 348’e göre belirli şartların varlığı halinde pay sahiplerinin de özel denetçi isteme hakkı bulunmaktadır. Özel denetçi isteminde bulunacak olan pay sahiplerinin³⁸ genel kurul toplantısından en az altı ay önceden beri esas sermayenin en az onda birine sahip olmaları gerekmektedir. Toplantıdan en az altı ay öncesinden toplantıya kadar olan sürede onda bir pay sahipliğini taşıma koşulu, toplantı öncesi ortaya çıkabilecek yönetimi engelleme hareketlerine fırsat vermemek için konulmuştur³⁹.

³⁵ BAHTİYAR, M., Ortaklıklar Hukuku, Dersler-Soru Örnekleri, 3. Baskı, İstanbul, 2007, s. 146.

³⁶ PASLI, A., “Anonim Oraklıkta Özel Denetçi Tayini”, Bilgi Toplumunda Hukuk, Ünal Tekinalp’e Armağan, 1. Cilt, İstanbul, 2003, s. 642.

³⁷ BAHTİYAR, Ortaklıklar Hukuku, s. 142.

³⁸ Hamile yazılı pay sahiplerinin özel denetçi atanmasını isteyebilmesi için, altı aydan beri pay senetlerine sahip olduğunu ispatlaması gerekmektedir. Y. 11. HD. 10.12.1984– E. 6068/K. 6167, ERİŞ, G., Türk Ticaret Kanunu (Ticari İşletme ve Şirketler) Şerhi 2. Cilt, 4. Baskı, Ankara, 2007, s. 1948.

³⁹ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 374.

Azlığın⁴⁰ özel denetçi atanması isteminde bulunabilmesi sadece belirli konularda mümkündür. TTK m. 348/2’de sayılan bu konular, son iki yıl içinde şirketin kuruluşuna veya idari işlemlerine ilişkin bir suiistimal olması ya da kanun veya esas sözleşme hükümlerine önemli derecede aykırı hareket edilmesi ve bilançonun gerçeğe aykırı olması durumlarıdır. Azlığın bu sebeplerle özel denetçi isteme talebinin genel kurul tarafından reddedilmesi durumunda, gerekli masrafların peşin ödenmesi halinde ve dava sonuçlanana kadar rehinli kalmak üzere sahip oldukları pay senetlerini muteber bir bankaya tevdi etmek şartıyla mahkemeye müracaat hakkı da bulunmaktadır⁴¹.

Ancak TTK m. 348/3’e göre; azlık tarafından yapılan bu talebin mahkeme tarafından kabul edilmesi için iddia olunan hususlar hakkında kesin biçimde ispat gerekmez⁴². Ancak iddialar için kanun veya esas sözleşmeye aykırı davranışlar olduğu konusunda şüpheyi haklı kılacak yeterli delil ve emareler gösterilmesi gerekmektedir⁴³.

Mahkemeye yapılan özel denetçi tayinine ilişkin başvurunun reddedilmesi halinde veya özel denetçiler tarafından yapılan inceleme sonucunda iddia olunan hususlar geçerli görülmediği takdirde kötü niyetle hareket ettiği ispat edilen pay sahipleri, şirketin bu yüzden uğradığı zararlardan dolayı TTK m. 348/3 hükmü gereğince müteselsilen sorumludurlar.

Azlık tarafından yapılan özel denetçi istemi genel kurulda reddolunduğu takdirde, istemde bulunanların TTK m. 381 hükmü uyarınca bir iptal davası açması söz konusu olmayıp TTK m. 348/2 hükmü ile özel denetçi atanması isteminin reddi halinde mahkemeye yapılacak müracaatla şartların varlığı halinde özel denetçi tayinine olanak bulunmaktadır⁴⁴. Yargıtay’ın görüşü de aynı yöndedir⁴⁵.

⁴⁰ Azlık, anonim şirketlerde şirket sermayesinin en az onda biri değerindeki paylara sahip olan kimselerdir (TTK m. 366). Halka açık anonim ortaklıklarda ise ödenmiş sermayenin en az yirmide birini temsil eden pay sahipleri azlığı oluşturur (SerPK m. 11/8). Tasarıda azlığı oluşturan oranlarla ilgili bir değişiklik söz konusu değildir (Tasarı m. 411).

⁴¹ Özel denetçi atanmasına ilişkin istem dava olarak görülmeli ve ortaklığa tebligat yapılarak duruşmalı olarak karara bağlanması gerekmektedir. Y. 11. HD. 10.11.1986 – E. 5492/5834, ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1948.

⁴² Özel denetçi atanmasına ilişkin nedenlerin kesin biçimde ispat edilmesine gerek yoktur. Y. 11. HD. 15.04.1982 – E. 1269/K. 1727, ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1947.

⁴³ Y. 11. HD. 12.02.1993 – E. 470/K. 879, ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1950.

⁴⁴ PULAŞLI, Şirketler, s. 357; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 377.

Genel kurulun kendiliğinden veya azlığın başvurusu neticesinde özel denetçi tayinine ilişkin aldığı karara karşı, yeterli sebeplerin varlığı halinde iptal için TTK m. 381 gereğince mahkemeye başvurulabilir⁴⁶.

Özel denetçi tayini bir yönden kurucular, yönetim kurulu üyeleri ve denetçiler aleyhine açılacak tazminat davalarının temelini oluşturması bakımından önemli bir haktır. Bir azlık hakkı olarak TTK m. 348’de yer alan bu düzenleme TTK m. 341’de düzenlenen azlık haklarının bir ön basamağını oluşturmaktadır⁴⁷.

Sonuç olarak, özel denetçiler sürekli görev yapmayan sadece belirli konuları inceleyen ve denetleyen denetçi konumundadırlar. Bu bakımdan özel denetçiler tarafından hazırlanan raporlar doğrultusunda genel kurul toplantısında yapılacak müzakere neticesinde gerekli kararlar alınır⁴⁸.

1.4. TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE DENETİM

1.4.1. Anonim Şirketlerde İç Denetim

Anonim şirketlerde denetimi dar anlamda tarif edecek olursak, sırf denetleme görevi ve yetkisi verilmiş organ veya kuruluşlarca yapılan faaliyet olarak tanımlayabiliriz⁴⁹. Bu faaliyet anonim şirketlerde iç denetimi oluşturmaktadır.

Geniş anlamda denetleme ise, münferit pay sahiplerinin ve azlığın bazı hakları olarak açıklanabilir⁵⁰. Bu anlamda, azlığın; kuruluştan doğan sorumlulukları nedeniyle kurucuların; yönetim kurulu ve üyelerinin; denetçilerin ibra edilmelerine muhalefet edilmesi (TTK m.310); yönetim kurulu aleyhine dava açılmasının talep edilmesi (TTK m.341), bilanço görüşmelerinin ertelenmesini isteme (TTK m. 377); münferit pay sahiplerinin şüpheli gördükleri noktalarda açıklama isteme (TTK

⁴⁵ Özel denetçi isteminin reddine ilişkin genel kurul kararlarının iptali istenemez. Y. 11. HD. 24.06.1982 – E. 2952/K. 3061, ERIŞ, TTK Şerhi, s. 1948.

⁴⁶ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 378.

⁴⁷ PASLI, Anonim Ortaklıkta Özel Denetçi Tayini, s. 642.

⁴⁸ PULAŞLI, Şirketler, s. 357.

⁴⁹ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 365.

⁵⁰ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 365.

m.363); bilgi alma (TTK m. 362, 363); şirketin ticari defterleri ile yazışmalarını inceleme (TTK m. 363) hakları geniş anlamda denetim kapsamındadır⁵¹.

Görüldüğü üzere anonim şirketlerde denetim, şirketin işleyişinin çeşitli açılardan ve çeşitli menfaatlerin korunması amacıyla incelenmesi, kontrol altında tutulması anlamına geldiğine göre münferit ve belli oranda paya sahip olan ortakların menfaatlerinin muhafazasına yönelik, bu kişiler tarafından harekete geçirilebilecek kurumlar da denetlemenin içerisindedir⁵².

Anonim şirketlerde şirket ortaklarının veya şirket alacaklılarının korunmasının yanı sıra, şirkete ortak olmayı veya şirketle ilişki içinde bulunmayı düşünenlerin korunması⁵³ ve ticari hayatta anonim şirketlere duyulan güvenin korunması bu tür şirketlerin etkin bir şekilde denetlenmesi ile mümkündür.

Denetimin, öncelikle anonim şirketi temsil ve yönetim yetkisine sahip olarak önemli bir konumda bulunan yönetim organını kapsamaması gerekir. Ancak sadece yönetim organını denetlemekte yeterli değildir. Çünkü yönetim organının genel kurulu oluşturan anonim şirket ortaklarıyla birlikte hareket etmesi ve azlık, alacaklılar gibi anonim şirketle sıkı ilişki içinde olan hak sahiplerinin zararına sebebiyet vermesi muhtemel bir durumdur⁵⁴. Bu nedenle denetimin detaylı bir şekilde, anonim şirket yönetimini ve faaliyetlerini kapsayarak yapılması gerekir. Aksi halde denetimden elde edilmek istenen gaye ve sonuca ulaşmak mümkün değildir.

Anonim şirketlerin ticari hayattaki rolü, ortakların ve alacaklıların korunması gibi sebeplerle hem iç denetime hem de dış denetime tâbi tutulması bir zorunluluktur.

1.4.1.1. Denetim Organı

Anonim şirketlerde genel kurulun devamlı bir organ olmaması ve yönetim kurulunu gerektiği gibi denetleyememesi, ortakların ve alacaklıların bilgi alma, inceleme ve hesap sorma yetkilerinin çok sınırlı olması nedeniyle yasal ve zorunlu

⁵¹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 71; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 365.

⁵² PASLI, Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, s. 275.

⁵³ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 365.

⁵⁴ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 365.

organ olarak denetçilerden oluşan bir denetim organına ihtiyaç duyulmuştur⁵⁵. Hatta bazı anonim şirketler, kurumsal yönetim ilkelerinin bir uygulaması olarak, yasa gereği olması zorunlu olan denetim organının yanında iç denetim ya da iç kontrol birimleri oluşturmaktadır⁵⁶.

Türk Ticaret Kanunu'na göre anonim şirketlerde, genel kurul ve yönetim kurulunun yanı sıra diğer bir zorunlu organ denetim organıdır. Anonim şirketlerde denetim organı, bu organda görevli kişi sayısına göre birden fazla denetçi olması halinde kurul olarak veya tek başına çalışması halinde denetçi olarak kabul edilmektedir. Anonim şirketlerde iç denetlemeyi yapmakla yetkili ve görevli olan denetçi veya denetim kurulu yasa gereği zorunlu ve daimi bir organ olarak kabul edilmiş ve bu organın mevcut olmaması anonim şirketin fesih sebebi olarak kabul edilmiştir (TTK m. 435/1).

Bu anlamda şirket esas sözleşmesinde yazılı sayıda denetçi bulunmayan kuruluş aşamasındaki anonim şirketlerin tescili mümkün olmadığı gibi, tescil edilmiş olan anonim şirketin denetim organının üyesiz kalması ve TTK m. 351 ve 435'teki usullere göre tamamlanmaması halinde, mahkeme tarafından anonim şirketin feshine karar verilebilir⁵⁷.

Denetim organı her ne kadar zorunlu olsa da yürürlükteki Ticaret Kanunumuzun kabul ettiği denetim sistemi uygulamada istenen sonucu vermemektedir⁵⁸. Denetim organı bu alanda yetişmiş ve bağımsız uzman kişiler tarafından temsil edilmedikçe bu sistemden beklenen yararların doğması mümkün değildir.

1.4.1.2. Denetçilerin Sayısı

Anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya daha fazla denetçi bulunması şarttır (TTK m. 347/1). Denetçi sayısı birden fazla ise denetçiler kurul olarak çalışırlar. Yasada bir düzenleme olmadığı için denetim kurulunda başkanlık

⁵⁵ BAHTİYAR, Ortaklıklar Hukuku, s. 141.

⁵⁶ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 74.

⁵⁷ DOMANIÇ, H., Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması, TTK Şerhi-II, İstanbul, 1988, s. 730.

⁵⁸ ANSAY, Anonim Şirketin Murakabesi Yolları, s. 59.

görevi ve makamı bulunmamaktadır⁵⁹. Bu nedenle birden fazla denetçisi olan ortaklıklarda denetçilerin nasıl bir görev dağılımı ve paylaşımı yapacakları konusundaki boşluk anonim şirket esas sözleşmesine konulacak özel hükümlerle giderilebilir. Esas sözleşmede bir düzenleme yoksa yönetim kuruluna ilişkin hükümlerin kıyasen uygulanması gerekir⁶⁰.

Denetçilerin sayısının esas sözleşmede gösterilmesinin zorunlu olup olmadığı ile ilgili yasal bir düzenleme mevcut olmayıp, esas sözleşmede; denetçilerin seçim süresi, uzmanlıkları, eğitim durumları, pay sahibi olup olamayacakları ve adedi gibi seçilme şartlarına yer verilebilir⁶¹ (TTK m. 279/6). Anonim şirket esas sözleşmesinde denetçi sayısının gösterilmemesi bir eksiklik değildir. Esas sözleşmede denetçi sayısı kesin olarak belirlenebileceği gibi, denetçi sayısına alt ve üst sınır getirilerek kesin sayı konusunda karar genel kurula bırakılabilir⁶². Ayrıca Türk Ticaret Kanunu, denetim organında asil ve yedek denetçi ayırımına gitmemiştir⁶³.

Anonim şirketlerde denetçi sayısının beşten fazla olamayacağı şeklinde yasada belirlenen üst sınır öğretide eleştirilen bir durumdur. *ERİŞ'e göre*; “Anonim şirketlerin çok hızlı biçimde geliştiği ve büyüdüğü bir ortamda, en çok beş denetçi ile ortaklığın denetiminin ciddi olarak yapıldığı öne sürülemez”⁶⁴. Kanaatimce de, önemli miktarda sermaye gücüne sahip olan ve ciddi örgütsel yapılardan oluşan anonim şirketlerde denetçi sayısının belli bir sayıyı geçmemesi denetim faaliyetinin amacı ve sonucu açısından sorunlara yol açabilir. Bu nedenle denetçi sayısına üst sınır koymanın bir anlamı ve faydası bulunmamaktadır.

⁵⁹ ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1940.

⁶⁰ İMREGÜN, O., Kara Ticareti Hukuku Dersleri, 11. Bası, İstanbul, 1996, s. 366; PULAŞLI, Şirketler, s. 349; ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1940.

⁶¹ ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1940.

⁶² POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 368.

⁶³ ÇEVİK, O. N., Uygulamada Şirketler Hukuku, 3. Baskı, Ankara, 2002, s. 453.

⁶⁴ ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1940.

1.4.1.3. Denetçilerin Seçimi

Anonim şirketlerde denetçi seçimi; şirketin kuruluş şekline, denetçiliğin boşalmasına ve bazı istisnai durumlara göre değişiklik göstermektedir.

1.4.1.3.1. Genel kurulun denetçi seçme yetkisi

Anonim şirketlerde denetçileri seçme yetkisi kural olarak genel kurula aittir (TTK m. 347/2). Denetçiler, pay sahibi olan veya olmayan kişiler arasından genel kurul tarafından en çok üç yıl için seçilirler⁶⁵.

Bir kısım payın kurucular tarafından taahhüt edilmesi geri kalan için halka başvurulması yoluyla gerçekleşen tedrici kuruluşta da denetçiler kuruluş genel kurulu tarafından en fazla bir yıllığına seçilirler (TTK m. 292/2 ve 347/2). Bir yıllık süre bittikten sonra yeni denetçileri şirket genel kurulu en çok üç yıllık görev süresi için seçer⁶⁶ (TTK m. 347/2).

1.4.1.3.2. Esas sözleşme ile denetçi atanması

Anonim şirketlerde belirli şahıslar tarafından payların tamamının taahhüdü yoluyla gerçekleşen ani kuruluşta (TTK m. 303) ilk denetçi veya denetçiler, kurucular tarafından şirket esas sözleşmesi ile belirlenir (TTK m. 289/2-5).

1.4.1.3.3. Denetçiler tarafından seçim

Denetçiler tarafından seçim TTK m. 351’de düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, bir denetçinin; ölümü, çekilmesi, bir mâniden dolayı görevini yapamayacak halde bulunması, iflâsı veya kısıtlanması gibi sebeplerle görevinin sona ermesi ve ağır hapis cezasıyla veya dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkûm olması halinde, diğer denetçiler tarafından genel kurulun ilk toplantısına kadar görev yapmak üzere denetçi seçilebilir. Denetim kurulunun iki kişiden oluşması ve bir denetçinin maddede belirtilen sebeplerden dolayı görevinden ayrılması sebebiyle denetim kurulunda boşluk meydana gelmesi halinde tek kalan denetçinin boşalan üyenin

⁶⁵ ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1941.

⁶⁶ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 74.

yerine denetçi seçip seçemeyeceği konusu tartışmalıdır. Öğretide *POROY*'a göre; denetçiler kurulundan bir üyenin yerinin boşalması halinde, ilk genel kurul toplantısına kadar, boş kalan üyelik yerine diğer denetçiler veya denetçi tarafından denetçi seçimi yapılabileceği kabul edilmektedir⁶⁷. *BAHTİYAR*'a göre de; birden çok denetçi var ve bunlardan birisinin denetçi sıfatı sona ererse, diğer denetçi veya denetçiler tarafından ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere denetçi seçimi yapılabilir⁶⁸. Farklı bir görüşü savunan *PULAŞLI*'ya göre; denetim kurulunun tek kişi kalması halinde bir kuruldaki söz edilemeyeceği için yeterli toplantı ve karar sayılarına uygun olarak alınmış bir kurul kararının da söz konusu olamayacağı bu nedenle denetçinin tek başına diğer denetçiyi seçemeyeceğini ileri sürmektedir⁶⁹.

Denetim kurulunun iki kişiden oluşması halinde bir denetçiliğin boşalması durumunda tek kalan denetçinin boşalan denetçi yerine denetçi seçebilmesinin mümkün olduğunu görüşüne katılıyorum. Yasal düzenlemeye baktığımızda, TTK m. 351'in ikinci cümlesinde denetçinin bir kişi olması ve bu kimsenin görevinin sona ermesi durumunda boşalan denetim organına nasıl seçim yapılacağı belirtilmiştir. Yasa koyucu tek kalan denetçinin diğer denetçiyi seçemeyeceğini düşünmüş olsaydı TTK m. 351'in ikinci cümlesinde "denetim kurulunun bir veya iki kişiden oluşması" ifadesini kullanırdı. TTK m. 351 birinci cümlede sırf "diğer murakıplar" ifadesinin varlığından dolayı denetçi tarafından seçim için en az iki denetçinin varlığını aramak gereksizdir. Bu durum dâhilinde denetim organının birden fazla kişiden oluşması halinde boşalan denetçi yerine denetim kurulunu oluşturan denetçi veya denetçiler tarafından seçim yapılabileceğini kabul etmek gerekir.

1.4.1.3.4. Mahkeme tarafından seçim

Denetçilerin seçimi ile ilgili diğer bir durum mahkeme tarafından yapılan seçimdir. Anonim şirkette tek denetçinin bulunması ve bu denetçinin de TTK 351. maddede belirtilen sebeplerden dolayı yerinin boşalması halinde yerine seçilecek denetçinin seçimi, ilk genel kurul toplantısına kadar görevli olmak şartıyla münferit

⁶⁷ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 368-369.

⁶⁸ BAHTİYAR, Ortaklıklar Hukuku, s. 142.

⁶⁹ PULAŞLI, Şirketler, s. 354.

pay sahiplerinden veya yönetim kurulu üyelerinden her birinin talebi üzerine mahkeme tarafından denetçi seçimi yapılır. Burada görevli ve yetkili mahkeme şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesidir.

1.4.1.3.5. Kamu tüzel kişilerinin denetçi ataması

Devlet, Vilâyet, Belediye gibi kamu tüzel kişilerinden birine, anonim şirket esas sözleşmesine konacak bir hükümle pay sahibi olmasa dahi konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında temsilci bulundurma hakkı verilebilir⁷⁰ (TTK m. 275/1). Bu denetçinin görev süresi kamu tüzel kişilerinin yetkili organınca belirlenir.

1.4.1.4. Denetçi Seçilebilecekler

Türk Ticaret Kanunu denetçilerin gerçek kişilerden seçilebileceğini kabul etmiştir⁷¹. Fakat TTK tüzel kişilerin denetçi olamayacağı yönünde bir yasaklama da getirmiş değildir. Öğretideki baskın görüş ise; yasa ile açıkça bir yasaklama getirilmediği için tüzel kişilerin de denetçi seçilmesinin mümkün olduğudur⁷².

Denetçi olabilmek için, denetçi olacak kişinin fiil ehliyetine haiz olması ve şirketin hesap ve işlemlerini inceleme ve denetleme hususunda yeterli düzeyde bilgi ve beceriye sahip olması gerekmektedir⁷³. Ancak mevcut kanun, denetçilerin denetim ve muhasebe konusunda uzman olmaları gibi bir şart getirmemiştir⁷⁴. Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik⁷⁵ m. 2 ve 9'a göre; anonim ortaklık şeklinde kurulan bağımsız denetim kuruluşlarının, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa tâbi anonim şirketleri denetleyebileceği kabul edilmiştir. Bu düzenlemeyle denetçilerin tüzel kişilerden seçilebileceğinin yanı sıra, konusunda

⁷⁰ ÇEVİK, Şirketler Hukuku, s. 453.

⁷¹ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 370.

⁷² PULAŞLI, Şirketler, s. 352; ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1942.

⁷³ PULAŞLI, Şirketler, s. 351.

⁷⁴ İMREGÜN, Kara Ticareti Hukuku, s. 372.

⁷⁵ RG, 13.12.1987 T. ve 19663 S.

uzmanlaşmış ve bağımsız kişiler tarafından denetimin yapılmasının faydalı olacağı anlaşılmaktadır⁷⁶.

Denetçilerin şirkette pay sahibi sıfatını taşıması şartı aranmadığından, pay sahibi olan veya olmayan kişiler arasından denetçi seçilmesi mümkündür (TTK m. 347/2). Anonim şirketlerde denetçi sayısı bir ise onun, birden fazla ise denetçilerin yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerekir (TTK m. 347/3). Yasadaki bu düzenleme denetçi sayısının bir, iki veya üç olması halinde tüm denetçilerin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunluluğunu getirmektedir. Uluslararası ticaretin önem kazandığı ve yabancı sermayeyi ülkemize çekmek için yoğun uğraş verdiğimiz bir dönemde mevcut kanunda böyle anlamsız bir zorunluluğun yer alması ülke ekonomisine fayda yerine zarar getirmektedir⁷⁷. Yargıtay’a göre; denetçilerin iki kişiden oluşması ve bunlardan birisinin yabancı uyruklu olması halinde TTK m. 381’deki şartlar aranmadan her zaman dava açılabilir. Buna gerekçe olarak; TTK 347/3’de yer alan düzenlemenin emredici bir hüküm olup kamu düzenini ilgilendirdiğinden, aksi bir düzenleme ve uygulamanın geçerli olmayacağını öne sürmüştür⁷⁸.

Görev süreleri biten denetçilerin tekrar seçilmesi mümkündür (TTK m. 347/4). Denetçilik yönetim kurulu üyeliğiyle bağdaşmayacağı gibi, denetçi bu sıfatı dışında şirkette herhangi bir sıfatla çalışamaz. Ancak, yönetim kurulu üyelerinin denetçi olarak seçilebilmeleri için genel kurul tarafından ibra edilmeleri zorunludur.

“Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik”te⁷⁹ belirtildiği üzere; denetçiliğe seçilecek kişilerin aşağıdaki şartları taşıması gerekir.

- Reşit ve mümeyyiz olmak,
- Yönetim kurulu üyelerinin usul ve fûru’ndan biri ile eşi ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhrî hısımlık olmamak,
- İflas etmemiş olmak,

⁷⁶ ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1942.

⁷⁷ İMREGÜN, Kara Ticareti Hukuku, s. 363.

⁷⁸ Y. 11. HD, 05.05.1981, E.1267 / K. 2213 sayılı ilamı, Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programları.

⁷⁹ RG, 07.08.1996 T. ve 22720 S.

- Hacir altında olmamak,
- Ağır hapis cezası ile veya sahtekârlık, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı hükümlü olmamak,
- Aynı zamanda yönetim kurulu üyesi veya şirket çalışanı olmamak,
- Denetçi bir ise onun, birden çok ise yarısından fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak,
- Devlet memuru olmamak, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 28 inci maddesi hükmü saklıdır.
- Özel mevzuat ve/veya şirket ana sözleşmesi ile getirilen özel şartları taşımak,
- Denetçiliğe genel kurul toplantısında bizzat hazır bulunmayanların seçilmeleri bunların bu göreve aday olduklarını seçimden önce imzası noterden onaylanmış yazılı beyanda bulunmalarına bağlıdır (Yönetmelik m.15/e).

1.4.1.5. Denetçi Seçilmeye Engel Durumlar

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin usul ve fûru'ndan biri ile eşi ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhrî hısımları denetçi olarak seçilemezler (TTK m. 349). Eğer seçilmiş iseler hemen denetçilikten çekilmeye mecburdurlar. Yargıtay, somut olayda denetçinin yönetim kurulu üyesi ile evlenmesiyle denetçilikten çekilmesi gerektiğini, evlilikle denetçiliğin sona erdiğini ve mahkemeye başvurularak denetçi atanması isteminde bulunulması gerektiğini belirtmiştir⁸⁰.

Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik'te belirtilen; iflas etmemiş olma, kısıtlanmama, dolandırıcılık, hırsızlık gibi yüz kızartıcı suçlardan dolayı mahkûm olmama, vb şartları taşımayan kişiler denetçi seçilemeyecekleri gibi denetçi olmaları halinde bu görevleri sona erecektir (TTK m. 351).

⁸⁰ Y. 11. HD, 20.05.1993, E.3645/K.3712 sayılı ilamı, ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1954.

Yönetim kurulu üyeliğinde bulunan birisi anonim şirkete denetçi olarak seçilemez (TTK m. 347/4). Yönetim kurulu üyeliğinden ayrılan birisi ancak genel kurul tarafından ibra edilmesi halinde denetçi olarak seçilebilmesi mümkündür. Şirket çalışanları da denetçi olamazlar. Şirket çalışanının muhasebe ve hukuk bilgisi olsa bile hem şirket çalışanı hem de şirket denetçisi olması mümkün değildir⁸¹.

1.4.1.6. Denetçiliğin Sona Ermesi

Anonim şirketlerde denetçilik görevinin doğal sona erme sebebi tekrar seçilememe durumudur. Görev süresi sona eren denetçinin tekrar seçilememesi halinde denetçilik görevi ve sıfatı sona erecektir (TTK m. 347/4). TTK m. 351’de belirtilen; ölüm, istifa, bir mâniden dolayı görevini yapamama, iflas, hacir altına alınma, ağır hapis cezası veya sahtekârlık, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkûm olunması, yarından bir fazlaya girmiyorsa Türk vatandaşlığından çıkma ve denetçinin görevinden çekilmesi halleri denetçilik görevini sona erdiren hallerdendir. Bunun dışında seçilme engelleri arasında yer alan şirket yönetim kurulu üyeliğine seçilme, şirket memuru olarak görev yapma ve yönetim kurulu üyelerinden biri ile üçüncü dereceye kadar dâhil sıhrî hısımlık yaratan evlenme durumunda da denetçilik görevi sona erer⁸² (TTK m. 349).

Denetçiliğin bir diğer sona erme sebebi de azildir (TTK m. 350). Denetçilerin her zaman genel kurul tarafından azil edilmeleri ve yerlerine yeni denetçi tayin edilmesi mümkündür. Bu durumda azil için genel kurulun sebep gösterme zorunluluğu bulunmamaktadır⁸³. Denetçilerin azli konusunda genel kurulun gündeme bağlılığı ilkesi öğretide tartışmalıdır. *POROY ve PULAŞLI*; yönetim kurulu üyelerinin azlinde olduğu gibi denetçilerin azlinde de gündeme bağlılık ilkesinin geçerli olduğunu düşünmektedirler⁸⁴. Farklı görüş olarak *ERİŞ*; TTK m. 350’nin açık anlatımı ile gündemde olmasa bile denetçilerin genel kurul tarafından azledilebileceğini, bunun gündeme bağlılık ilkesinin bir istisnası olduğunu kabul

⁸¹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 76.

⁸² POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 374.

⁸³ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 374; PULAŞLI, Şirketler, s. 358.

⁸⁴ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 374; PULAŞLI, Şirketler, s. 358.

etmektedir⁸⁵. Bana göre, TTK m. 350 hükmünde yer alan “her zaman” ifadesinden dolayı denetçilerin genel kurul tarafından azlinde gündeme bağlılık ilkesi aranmamalıdır.

Genel kurul tarafından azledilen denetçi aynı zamanda ortaklıkta pay sahibi ise azil edilmesinden dolayı ortaklıktan tazminat isteyemez (TTK m. 350). Eğer denetçi pay sahibi değilse ve genel kurul tarafından azledilmişse, azlinin geçerli ve haklı bir sebebe dayanmadığını ispatlayarak tazminat almaya hak kazanabilir⁸⁶. Bu konuda *ERİŞ*; pay sahibi olan veya olmayan ayrımının yapılmasının yanlış olduğunu, haksız bir azil söz konusu ise ortaklığın bundan sorumlu tutulması gerektiğini ileri sürmüştür⁸⁷. Kanaatimce de; haksız bir azil halinde ayırım yapılması doğru bir düzenleme olmayıp eşitlik ilkesine aykırı bir durumdur. Denetçilerin, zamansız görevden çekilmeleri halinde de ortaklığın denetçilerden tazminat talep etmeleri mümkündür⁸⁸.

1.4.1.7. Denetçinin Tescil ve İlanı

Anonim şirketlerde denetçilerin, atanmaları ve azillerinin yönetim kurulu tarafından derhal Ticaret Siciline tescil ve ilan ettirilmesi gerekir (TTK m. 352, 37). Hangi sebeple olursa olsun denetçilerin değişmesinin ilgililere bildirilmesi gereklidir⁸⁹.

1.4.1.8. Denetçinin Görev ve Yetkileri

Anonim şirketlerde denetçilerin görevi TTK m. 353’ün ilk cümlesiyle, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesi olarak tanımlanmıştır. Denetçilerin görev ve yetkileri TTK m. 353’de genel olarak sayılmıştır. Denetçilerin TTK m. 353’de sayılan genel görevlerinin yanı sıra TTK 354 ve 357. maddeler arasında belirtilen özel görev ve yetkileri de bulunmaktadır. Bu bakımdan Türk Ticaret Kanununun

⁸⁵ *ERİŞ*, TTK Şerhi, s. 1955.

⁸⁶ *İMREGÜN*, Kara Ticareti Hukuku, s. 371; *POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU*, Ortaklıklar, s. 374.

⁸⁷ *ERİŞ*, TTK Şerhi, s. 1955.

⁸⁸ *ERİŞ*, TTK Şerhi, s. 1955.

⁸⁹ *POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU*, Ortaklıklar, s. 375.

kabul ettiği sisteme göre; denetçiler, yönetim kurulunun üstünde hem şirketin i leyi i hem de  irket hesaplarının denetimi gibi geniş yetkilere sahiptir⁹⁰. Denetçilerin TTK 353. maddede belirtilen genel görevleri arasında sayılanlar şunlardır:

- Şirketin yönetim kurulu üyeleriyle i  birliği ederek bilançonun tanzim şeklini tayin etmek,
- Şirket muamelelerinden bilgi edinmek ve lüzumlu kayıtların intizamla tutulmasını sağlamak maksadıyla hiç olmazsa altı ayda bir defa şirketin defterlerini incelemek,
- Üç aydan fazla ara vermemek üzere sık sık ve ansızın  irket veznesini teftiş etmek,
- En az ayda bir defa şirketin defterini inceleyerek rehin veya teminat yahut şirketin veznesinde saklanmak üzere vedia olarak teslim olunan her nevi kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını araştırmak ve kayıtlara uygunluğunu denetlemek,
- Esas mukavelede pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına iştirakleri için gerektiği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
- Bütçe ve bilançoyu denetlemek,
- Tasfiye muamelelerine nezaret etmek,
- Yönetim kurulunun ihmali halinde olağan ve olağanüstü olarak genel kurulu toplantıya davet etmek,
- Genel kurul toplantılarında hazır bulunmak,
- Yönetim kurulu üyelerinin kanun ve esas mukavele hükümlerine tamamıyla uymalarına nezaret etmektir.

Denetçilerin TTK m. 353/1’de işaret edilen bu görevleri anonim  irket esas sözleşmesi veya genel kurul kararı ile sınırlandırılmaz (TTK m. 353/2).

⁹⁰ POROY/TEK NALP/ AMOđLU, Ortaklıklar, s. 371.

Denetçiler bu genel görevlerinin yanı sıra, TTK m. 354'e göre; her yılsonunda şirketin hâl ve durumuna, yönetim kurulunca hazırlanan bilanço ile yönetim kurulunun diğer hesaplara ve dağıtılması teklif edilen kazançlara ilişkin vereceği rapor ve sair evrak hakkındaki görüşlerini içerir bir rapor hazırlamak ve bu raporu genel kurula vermekle yükümlüdürler. Denetçiler tarafından hazırlanan bu rapor bilanço görüşmeleri ve ibra açısından büyük öneme sahiptir⁹¹. Çünkü bu rapor alınmadan, genel kurul bilanço hakkında karar veremeyecek, bilanço hakkında karar veremediği için de yönetim kurulunun ibrası ertelenecektir⁹².

Denetçiler görevlerini ifa ettikleri sırada yönetim işlerine ait olmak üzere eksiklik ve usulsüzlükleri veya kanun ya da esas sözleşme hükümlerine aykırılıkları, bunlardan sorumlu olanın üstü olan makama ve yönetim kurulu başkanına ve önemli durumlarda genel kurula ihbar etmekle yükümlüdürler (TTK m. 354).

Türk Ticaret Kanunu m. 355 ile denetçilere zorunlu ve acil sebeplerin ortaya çıkması durumunda genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırma yetkisi ve görevi tanınmıştır. Burada yasal düzenleme ile denetçilere zorunlu bir görev yüklenerek denetçilere koşulların oluşması halinde genel kurulu toplantıya çağırma zorunluluğu getirilerek denetçilere takdir hakkı tanınmamıştır. Kanunda zorunlu ve acil sebeplerden ne kastedildiği belirsizdir. Bu nedenle, durumun zorunlu ve acil olup olmadığını belirleme denetçilerin takdirindedir⁹³. Denetçiler tarafından ortaklığın işletme konusu, kapsamı ve ortaya çıkan sorunların o günkü ekonomik kurallara uygunluğu ve özellikle, ortaklığın ve ortakların yararı bakımından genel kurulun toplanmasında bir gereklilik oluşması halinde denetçilerin genel kurulu olağanüstü toplantıya davet etmesi kabul edilebilir bir durumdur⁹⁴.

Denetçilere pay sahiplerinin ve azlığın şikâyetlerini araştırma görevi verilmiştir (TTK m. 356/1). Pay sahiplerinden her birisi yönetim kurulu üyeleri veya şirket müdürleri hakkında denetçilere başvurma ve şikâyetle bulunma hakkına sahiptir. Şikâyetin gerçekliği tespit edilirse, denetçiler bu durumu hazırlayacakları yıllık raporda göstereceklerdir (TTK m. 356/1).

⁹¹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 78.

⁹² ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 78.

⁹³ İMREGÜN, Kara Ticareti Hukuku, s. 291.

⁹⁴ ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1967.

Denetçilere başvuruda bulunanlar azlık ise denetçiler başvuru ile ilgili görüş ve düşüncelerini raporlarında bildirmeye ve gerekli gördükleri hallerde genel kurulu hemen olağanüstü toplantıya çağırmaya mecburdurlar (TTK m. 356/2). Ancak başvuruda bulunan azlığın, sahip olduğu hisse senetlerini genel kurulun ilk toplantısına kadar bankada kalacak şekilde rehin olarak bankaya tevdi etmeleri gereklidir.

Denetçiler, görüşme ve oylamaya katılmamak koşuluyla yönetim kurulu toplantılarında hazır bulunabilirler. Ayrıca denetçilere gerekli gördükleri teklifleri gerek yönetim kurulunun, gerek genel kurulun olağanüstü toplantıları gündemine koydurabilirler (TTK m. 357)⁹⁵. Denetçiler, kendilerine tanınan bu yetkileri kullanıp kullanmamakta serbesttirler.

Denetçilere verilmiş farklı bir görev ise ortaklığa açılmış davalarla ilgilidir. Genel kurulun yönetim kurulu üyeleri aleyhine dava açılmasına karar vermesi ya da genel kurulca dava açılmamasına karar verilmesine rağmen azlığın dava açılması yönünde oy kullanması halinde, şirketin bu karar veya talep tarihinden itibaren bir ay içinde dava açma zorunludur⁹⁶ (TTK m. 341/1). Bu durumda şirket adına dava açma yetkisi denetçilere aittir (TTK m. 341/2).

Hukukumuzda, denetçilere diğer ülkelere nazaran daha geniş yetkiler verilmiştir. Denetçiler, sadece şirket defterlerini inceleme, şirket veznesini teftiş etme, bilançoyu kontrol etme gibi yetkilere sahip olmayıp, şirket işlerini de yakından takip etme ve yönetim kurulunun kanun ve esas sözleşme hükümlerine uymasını sağlama, yöneticilerin ihmali halinde genel kurulu toplantıya çağırma gibi önemli yetkilere de sahiptir⁹⁷. Ancak bu kadar geniş görev ve yetkilere sahip olan denetçiler, ortaklık içerisinde yeterli etkinliğe sahip değildir⁹⁸. Bunun sebebi, mevcut kanunun denetçilerin seçiminde, yaptıkları göreve uygun hukuki ve mesleki vasıf aramaması ile denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili bir düzenleme getirmemesidir. Sonuç olarak

⁹⁵ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 372.

⁹⁶ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 78.

⁹⁷ ANSAY, Anonim Şirketin Murakabesi Yolları, s. 57.

⁹⁸ ATASOY, Anonim Ortaklıkların Denetimi ve Denetim Organının Görevleri, s. 213.

altından kalkamayacakları görevler yüklenen denetim organı ve fonksiyonu, bugüne kadar sahip olması gereken önem ve ciddiyeti kazanamamıştır⁹⁹.

1.4.1.9. Denetçinin Hak, Borç ve Sorumluluğu

Anonim şirketlerde denetçilerle ortaklık arasındaki hukuki ilişki temelde vekâlet ilişkisidir. Ancak bu ilişkinin hizmet akdi olması da mümkündür¹⁰⁰. Yargıtay, genel kurul tarafından ortaklığa denetçi seçilmesi ve denetçinin de bunu kabul etmesi halinde aradaki ilişkinin kural olarak vekâlet sözleşmesi olduğunu kabul etmiştir. Ancak, denetçiye gördüğü işin sonucu bir ücret ödeniyorsa aradaki ilişkinin hizmet sözleşmesi olduğu sonucuna ulaşılmıştır¹⁰¹. Öğretideki baskın görüş, anonim şirket ile denetçi arasındaki ilişkinin vekâlet ilişkisi olduğunu kabul etmektedir. *DOMANİÇ*'e göre; denetçiler, yönetim kurulu üyelerine dava açmak ve genel kurulu toplantıya çağırarak gibi yetkileri dışında şirketi temsile yetkili olmadıkları için aradaki ilişkiyi vekâlet ilişkisi olarak kabul etmek yasaya aykırıdır¹⁰². Denetçinin görevini nasıl ve ne zaman yapacağını yasa ile belirli olduğunu, bunun aksinin ne esas sözleşme ile ne de genel kurul kararıyla belirlenemeyeceği için denetçi ile şirket arasında bir emir talimat ilişkisinin olamayacağı bir gerçektir¹⁰³.

Denetçilerin yaptıkları görev karşılığı alacakları ücret konusunda esas sözleşmede bir açıklık yoksa ücret genel kurul tarafından alınacak bir kararla belirlenecektir (TTK m. 369/1-3). Ancak denetçilerin alacağı ücret, esas sözleşmede bulunması gereken hususlar arasında bulunmadığı için genel kurul tarafından denetçilere verilecek ücretin belirlenmesi zorunlu değildir¹⁰⁴. Anonim şirket denetçisinin yeminli malî müşavir olması durumunda yasal tarifede belirlenen asgari ücretin verilmesi zorunludur¹⁰⁵.

⁹⁹ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 373.

¹⁰⁰ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 373.

¹⁰¹ Y. 10. HD, 19.10.1973, E.654/K. 882 sayılı ilamı, Sinerji Mevzuat ve İhtihat Programları.

¹⁰² DOMANİÇ, Anonim Şirketler Hukuku, s. 734.

¹⁰³ PULAŞLI, Şirketler, s. 350.

¹⁰⁴ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 373; PULAŞLI, Şirketler, s. 350.

¹⁰⁵ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 373; PULAŞLI, Şirketler, s. 350.

Denetçinin azledilmesi durumunda tazminat hakkı, denetçinin ortak sıfatını taşıyıp taşımadığına bağlıdır. Ortak sıfatını taşımayan denetçi haksız azil sebebiyle tazminat talep edebilir. Denetçinin şirket ortaklarından olması durumunda haksız şekilde azledilse bile tazminat isteme hakkı bulunmamaktadır (TTK m. 350).

Denetçiler, görevlerini yaparken öğrendikleri şirketin ticari sırlarını ne pay sahiplerine ne de diğer kişilere açıklamamakla yükümlüdürler (TTK m. 358). Denetçilerin yaptıkları görev gereği doğal olarak şirketin sırlarını öğrenmesi mümkündür. Denetçilerin sır saklama yükümlülüğü pay sahipleri ve üçüncü kişiler yönünden olup, ortaklık genel kurulunun karar vermesi halinde denetçilerin bildikleri konular hakkında açıklama yapması gerekmektedir¹⁰⁶. Denetçilerin sır saklama yükümlülüğünü ihlalden dolayı sorumlu olmaları için kusurlu olarak hareket etmeleri sonucunda bir zarar doğmalıdır¹⁰⁷. Bunun için sır, kasıt veya ihmalle açıklanmış olmalıdır. Sorumluluktan kurtulmak için kusursuz olduklarını ispat etme yükümlülüğü denetçilere aittir.

Denetçilerin sorumluluğu esasen ortaklığın kuruluş aşamasında başlamaktadır. Çünkü yasa, ilk yönetim kurulu üyeleri ile denetçilere ortaklığın kuruluşunda bir yolsuzluk olup olmadığını araştırma görevi vermiş, bu konuda doğacak zararın kuruculardan alınamaması halinde ihmali olan yönetim kurulu üyeleri ve denetçileri müteselsilen sorumlu tutmuştur¹⁰⁸ (TTK m. 308).

Denetçiler gerek kanun tarafından gerekse esas sözleşme ile kendilerine yüklenen görevleri gereği gibi yerine getirmekle yükümlüdürler (TTK m. 359). Denetçiler, görevlerini yaparken özen göstermek zorunda olup, dikkatli ve basiretli bir kişi gibi hareket etmek zorundadırlar¹⁰⁹. Denetçilere yüklenen bu özen borcu objektif ölçülere göre değerlendirilmelidir¹¹⁰.

Denetçilerin, kanun veya esas sözleşme ile kendilerine yüklenen görevleri hiç veya gereği gibi yapmamaları nedeniyle doğan zararlardan kusursuz olduklarını ispat

¹⁰⁶ ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1972.

¹⁰⁷ AYTAÇ, Z., “Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü”, BATİDER, C. 10, S. 1, 1979, s. 213.

¹⁰⁸ İMREGÜN, Kara Ticareti Hukuku, s. 279.

¹⁰⁹ ÇEVİK, Şirketler Hukuku, s. 457.

¹¹⁰ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 374.

etmedikçe denetçilerin sorumlu oldukları kabul edilmiştir (TTK m. 359). Bu sorumluluk denetçinin birden fazla olması halinde müteselsildir. Ancak esas sözleşme veya genel kurul kararıyla her bir denetçinin görev sınırları belirlenmişse denetçiler kendisini ilgilendiren konularda sorumlu tutulabilecektir¹¹¹. Denetçiler kusurlu olmaları durumunda, şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı sorumludurlar. Denetçiler aleyhine şirket tarafından dava açılabilmesi için genel kurul tarafından izin verilmesi gerekmektedir¹¹². Kanun atıf yoluyla, denetçilerin sorumluluklarına TTK m. 309 ve 341 hükümlerinin uygulanmasını kabul etmiştir. Atıf yapılan bu maddelerden TTK m. 309’da kuruluştan doğan ve yönetim kurulunun faaliyetinden dolayı sorumlulara karşı dava açılması hakkı düzenlenmektedir. TTK m. 341’de ise dava açma görevi denetçilere verilerek azlığın, denetçiler dışında vekil tayin edebileceği belirtilmektedir. Bu hükümler denetçiler aleyhine açılacak davalarda kıyasen denetçilik kurumunun bünyesine uyduğu ölçüde uygulama imkânına sahiptir. Denetçiler ibra edilmediği takdirde sorumluluktan kurtulamayacaktır¹¹³ (TTK m. 309, 310).

1.5. SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

Halka açık anonim ortaklıklar, anonim şirket olma özelliklerinden dolayı TTK hükümlerine göre, sermaye piyasasında faaliyet gösterme özelliklerinden dolayı da Sermaye Piyasası Kanunu (SerPK) hükümlerine göre denetime tâbidirler. TTK’da bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan bağımsız dış denetim yöntemi kabul edilmemiştir. Ancak, sermaye piyasasında faaliyet gösteren halka açık anonim ortaklıklar için bağımsız dış denetim bir zorunluluktur.

Türk Ticaret Kanunu’na göre daha özel bir alanı oluşturan sermaye piyasasında denetim, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SerPK) ile düzenlenmiştir. Bu kanunun konusu; tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf

¹¹¹ ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1973.

¹¹² ERİŞ, TTK Şerhi, s. 1973.

¹¹³ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 374.

sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir (SerPK m. 1). SerPK denetim konusunda genel düzenlemeyi yaptıktan sonra ayrıntıları belirlemede Sermaye Piyasası Kurulunu (SPK) görevlendirmiştir.

Sermaye piyasası sisteminin temel amacı, sermaye piyasası kurumlarının dolayısıyla halka açık anonim ortaklıkların faaliyetleri ve hesaplarıyla ilgili olarak kamunun tam ve doğru bir şekilde bilgilendirilmesi, piyasada güven ve şeffaflığın sağlanması ile yatırımcıların korunmasıdır¹¹⁴. SPK bu anlamda konuya ilişkin yönetmelik ve tebliğler çıkarmıştır. SPK'nın, bağımsız denetime ilişkin ilk düzenlemesi Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik¹¹⁵'tir. Söz konusu yönetmelik, bağımsız denetimi; ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş malî tabloların, SerPK çerçevesinde gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlamıştır (Yön. m. 5).

Türk Ticaret Kanunu sisteminde anonim şirketlerin denetiminin tarafsız ve bağımsız olmayan organ sıfatına haiz denetçiler tarafından yapılmasının etkin bir denetim sağlamasındaki eksiklik, sermaye piyasası mevzuatına tâbi olan anonim şirketler açısından önemli ölçüde giderilmiştir.

Bağımsız denetimin hukuki dayanağı SerPK m. 16'dır. SerPK m. 16/2 uyarınca ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları, düzenleyecekleri malî tablolardan SPK tarafından belirlenenleri bağımsız denetleme kuruluşlarına, bilgilerin doğruluk ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtırma ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir rapor almak zorundadırlar¹¹⁶. Diğer bir ifadeyle bazı kuruluşlara, belirli nitelikteki malî tablolarını bağımsız denetleme kuruluşlarına denetletme zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca SPK, halka arzda, kayıtlı sermaye sistemine geçişte, SerPK kapsamındaki anonim ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının tasfiyesi, devri, birleşmesi ve nev'i değiştirmelerinde de SerPK m. 16/3 gereğince denetim raporu isteyebilecektir. Keza bu raporların SerPK m. 16/5'e göre SPK'ya gönderilmesi ve

¹¹⁴ ÜNAL, O. K., Sermaye Piyasası Hukuku ve Mevzuatı, 1. Baskı, Ankara, 2005, s. 431.

¹¹⁵ RG, 13.12.1987 T. ve 19663 S.

¹¹⁶ PASLI, Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, s. 280.

kamuya duyurulması gerekmektedir. Halka açık anonim ortaklıklar denetim bakımından Türk Ticaret Kanunu'na tâbi olmasının yanı sıra SerPK m. 22 hükmü ile SPK denetimine ve SerPK m. 16 hükmü ile de bağımsız ve uzman kuruluşlar tarafından yapılacak bağımsız dış denetime tâbidir¹¹⁷.

SerPK m. 16, bağımsız denetleme kuruluşlarının sorumluluğu açısından da önemlidir. Bağımsız denetleme kuruluşları SerPK m. 16/4'deki düzenlemeye göre; denetledikleri malî tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan dolayı da hukuken sorumludurlar.

SerPK m. 22/d'de ise SPK'nın bağımsız denetim faaliyetini düzenlemeye ilişkin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; bağımsız denetim faaliyetinin esasları ile bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları ilan etmek SPK'nın görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

Sermaye piyasası kurumları arasında, sermaye piyasası kurumlarının denetimi ile uğraşan bağımsız denetleme kuruluşları da sayılmıştır (SerPK m. 39). Seri: X, No: 22 sayılı SPK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ¹¹⁸ m. 5 hükmüne göre bağımsız denetime ve incelemeye (sınırlı bağımsız denetime) tâbi işletmeler ile söz konusu işletmelerin kamuya açıklanması zorunlu yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tâbidir. Buna göre; aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, yatırım ortaklıkları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları, ipotek finansmanı kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Kanun kapsamında halka açık sayılan ortaklıklar, Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar, takas ve saklama kuruluşları ile Kurul tarafından finansal tablolarının

¹¹⁷ ÜNAL, Sermaye Piyasası, s. 438.

¹¹⁸ RG, 12.06.2006 T. ve 26196 S.

bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler bağımsız denetime tâbidir (SPK, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ, Başlangıç Hükümleri m. 5)

Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır (SPK, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ, 1. Kısım m.3/1). Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tâbi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez (SPK, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ, 1. Kısım m.3/2).

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK TİCARET KANUNU TASARISINA GÖRE ANONİM ŞİRKETLERİN DENETİMİ

2.1. GENEL OLARAK

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1 Ocak 1957 tarihinden bugüne elli yılı aşkın bir süredir uygulanmaktadır. Yürürlüğe girdiği dönem itibariyle, en son çıkarılan ticaret kanunları emsal alınarak hazırlanan kanun, çağın ihtiyaçlarını göz önüne alan, sorunlara güvenilir ve işlevsel çözümler üreten bir kanun olarak kabul edilmiştir. Türk Ticaret Kanunu ticaret, endüstri ve hizmet gibi uygulama alanındaki sektörlerin hukuki ilişkilerini iyi bir şekilde düzenleyerek hem hukukun gelişmesine hem de ülkenin ekonomik kalkınmasına önemli katkılar sağlamıştır¹¹⁹. Hukuk sistemimiz içerisinde de Türk Ticaret Kanunu, Türk Medeni Kanunu'nun ayrılmaz bir parçası olarak özel hukuk alanında temel bir kanun konumundadır (TTK m. 1).

Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girdiği günden bugüne kadar, gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde hukuki ve ekonomik alanda önemli olaylar meydana gelmiştir. Avrupa Birliği'nin (AB) temelini oluşturan Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (AET) 1960'lardan beri ortak üyesi olan ülkemiz henüz Avrupa Birliği'ne tam üyelik hakkını kazanamamıştır. Yaşanan ciddi sorunlar neticesinde, aralarına katılmayı düşündüğümüz Avrupa Birliği üyesi ülkeler gerekli yasal değişiklikleri ve düzenlemeleri yapma başarısını göstermiştir¹²⁰. İsviçre ve Alman hukukundan esinlenerek hazırlanan TTK'da, kaynak hukuk sistemlerinde yapılan değişiklikler mevzuat anlamında izlenmemiş, kaynak hukuk sistemlerinde terk edilen birçok düzenleme, Türk Hukukunda uygulama alanı bulmaya devam etmiştir. Ülkemiz ekonomi alanında birçok ciddi sorunlar yaşamasına rağmen, çağın oldukça gerisinde kalan Türk Ticaret Kanunu'nda gerekli değişiklikler yapılmamıştır.

¹¹⁹ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçe, p. 1.

¹²⁰ KARAHAN, S., "Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısını Hazırlayan Faktörler, Tasarının Hazırlanışı ve Tasarıya Genel Bir Bakış", Özel Hukuk Uluslararası Sempozyum, Tebliğler, Bakü/Azerbaycan, 29-30/Eylül/2005, s. 61.

Yürürlükteki kanunun çağın ihtiyaçlarına cevap vermemesi, mevcut hukuki uyumsuzluklarda çözüm üretmemesi ve yaşanan siyasi gelişmeler neticesinde ülkemizin AB üyeliğine aday ülke konumuna gelmesiyle, Türk Ticaret Hukuku'nun AB Ticaret Hukuku ile uyumunun sağlanması için Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın hazırlanması gerekmiştir. Ayrıca uluslararası piyasalarda boy gösterebilmek için gerekli olan düzenlemelerin yanı sıra teknolojik gelişmelerin gerektirdiği yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur¹²¹.

Tüm bu gelişmeler çerçevesinde, TTK Komisyonu 1999 yılında çalışmalarına başlamış, 2005 yılının Şubat ayında Tasarayı Adalet Bakanlığı'na teslim etmiştir. Prof. Dr. Ünal Tekinalp'in başkanlığında faaliyet gösteren Komisyon, ağırlıklı olarak akademisyenlerden, yargıçlardan, devletin ticaret hukuku ile ilgili idari birimlerinin temsilcilerinden oluşmuştur. 2005 yılı Şubat ayında Adalet Bakanlığı tarafından yayımlanan Tasarı hakkında çeşitli üniversiteler, münferit olarak bazı öğretim üyeleri, barolar ve çeşitli kuruluşlar görüş bildirmişlerdir. Bakanlar Kurulu tarafından 2005 yılı sonunda TBMM Başkanlığı'na sunulan 1535 maddelik Tasarı üzerindeki görüşmelere başlanmasına rağmen, süreçte yaşanan güncel gelişmeler ve araya giren diğer yasa görüşmelerinden dolayı Tasarı görüşmelerine ara verilmek zorunda kalınmıştır.

2.2. TASARININ GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı; Ticari İşletme, Ticari Şirketler, Kıymetli Evrak, Taşıma İşleri, Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku olmak üzere altı bölümden oluşmaktadır. Yürürlükteki kanuna göre en önemli yenilik Taşıma Hukuku'nun ilk kez bağımsız bir bölümde ele alınmasıdır.

2.2.1. Anonim Şirketlerin Yapısı ile İlgili Yenilikler

Tasarıyla en çok değişikliğe uğrayan bölümlerin başında Şirketler Hukuku gelmektedir. Bu alanda yapılan başlıca önemli değişiklikler şunlardır.

¹²¹ ARKAN, Ticarî İşletme, s. 14.

Tasarı genel anlamda, pay sahibinin konumunu güçlendirerek mevcut kanundaki hakları genişletmiş, ayrıca azlık haklarında iyileştirmeler yapmıştır¹²².

Anonim şirketlerin kurulma yönteminden birini oluşturan, bir kısım payın kurucular tarafından taahhüt edilerek geri kalan için halka başvurulması yoluyla gerçekleşen tedrici kuruluş sistemi Tasarıyla terk edilmiştir.

Yürürlükteki kanunun m. 137 hükmü uyarınca ticaret şirketlerinin, şirket sözleşmelerinde yer alan işletme konuları dışındaki alanlarda haklar edinmesine ve borçlar üstlenmesine izin vermeyen ultra vires ilkesi Tasarıyla kaldırılmıştır (Tasarı m. 125).

Tasarıyla, tek kişi tarafından anonim şirket kurulabilecektir (Tasarı m. 338/1). Bu yenilikle bir anonim şirket tek kişilik olarak kurulabileceği gibi birden fazla kişi tarafından kurulan şirket sonradan bu durumun ticaret siciline tescili kaydıyla tek kişilik hale gelebilecektir¹²³.

Tasarı, anonim şirketleri ölçeklerine göre küçük, orta ve büyük olmak üzere üç gruba ayırmıştır (Tasarı m. 1523). Anonim şirketlerin ölçeklerine göre ayırma tâbi tutulması, bu şirketlerin vergi yükümlülüklerinin düzenlenmesi, kamu destek ve teşviklerinin belirlenmesi, ticaret ve sanayi odaları üyeliklerinin düzenlenmesi ile banka ve finans kuruluşlarının kredi kullandırma koşullarının belirlenmesi için gösterge olarak faydalı olacaktır¹²⁴.

Anonim şirketlerde asgari esas sermaye miktarı 50.000 TL olup, kayıtlı sermaye sisteminin tercih edilmesi halinde başlangıç sermayesi en az 100.000 TL olmalıdır. Mevcut sistemde sadece halka açık anonim ortaklıklar için kabul edilen kayıtlı sermaye sistemi, Tasarıyla kapalı anonim ortaklıklar içinde geçerli olacaktır¹²⁵ (Tasarı m. 332).

¹²² KARAHAN, Tasarıyı Hazırlayan Faktörler ve Tasarıya Genel Bir Bakış, s. 77-79.

¹²³ ÖZKORKUT, K., “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler – II”, Yaklaşım Dergisi, S. 195, Mart-2009, s. 246.

¹²⁴ ALTAŞ, S., “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Yönünden Sermaye Şirketlerinin Ölçeklerine Göre Ayırımı”, Yaklaşım Dergisi, S. 194, Şubat-2009, s. 229.

¹²⁵ ÖZKORKUT, K., “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler – I”, Yaklaşım Dergisi, S. 194, Şubat-2009, s. 245.

Tasarı ile bir anonim şirket, genel kurulun yönetim kuruluna verdiği yetkiye dayanarak sermayesinin yüzde 10'unu aşmamak kaydıyla, bedellerinin tümü ödenmiş olan kendi paylarını iktisap ve rehin olarak kabul edebilecektir. Genel kurul yetkilendirmesinde iktisap edilecek payların toplam itibarı değerleri ile iktisap edilecek paylara ödenebilecek bedelin alt ve üst sınırını gösterecektir. Genel kurulun yetkilendirmesi on sekiz aylık bir süre için geçerli olacak ve bu süre devamlı yenilenebilecektir. (Tasarı m. 379/2). Şirket, yakın ve ciddi bir kaybı önlemek amacıyla gerekli olduğu takdirde, kendi paylarını, genel kurulun yetkilendirme kararı olmadan da serbestçe iktisap edebilecektir¹²⁶ (Tasarı m. 381/1).

Tasarıyla, yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olması zorunluluğu kaldırılarak, yönetim kurulunun tek bir üyeden oluşmasına ve tüzel kişilerin de yönetim kurulu üyesi olmasına imkân tanınmıştır (Tasarı m. 359/1,2).

Teknolojik gelişmeler dikkate alınarak, yönetim kuruluna elektronik ortamda toplantı yapma imkânı sağlanmıştır (Tasarı m. 1527/1). Ayrıca her sermaye şirketine bir web sitesi açma zorunluluğu getirilmiştir (Tasarı m. 1524/1). Uluslararası gelişmelere uyum sağlamak ve şeffaflık ilkesinin bir gereği olarak, şirket türü ve ölçeği ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye şirketleri internet sitesi açmak ve bu sitede belirli bir içeriği bulundurmak zorundadır¹²⁷. Bu yükümlülük Kanunun yayımı tarihinden bir yıl sonra doğacak olup (Tasarı m. 1534), yerine getirilmemesi halinde sorumlular¹²⁸ hakkında hapis ve adli para cezası yaptırımını öngörülmektedir (Tasarı m. 562/12).

2.2.2. Anonim Şirketlerin Denetimi ile İlgili Yenilikler

Tasarıyla yapılan değişikliklerin en önemlisi, çalışmamızın da temelini oluşturan anonim şirketlerin denetimi konusunda olmuştur. Anonim şirketlerin ticari hayattaki konumu göz önüne alındığında, ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına

¹²⁶ ÖZKORKUT, Tasarının Getireceği Yenilikler – II, s. 246.

¹²⁷ ALTAŞ, S., “TTK Tasarısı’nın Sermaye Şirketleri İçin Öngördüğü İnternet Sitesi Açma Zorunluluğu ve Buna Aykırılığın Cezaî Müeyyidesi”, Yaklaşım Dergisi, S. 195, Mart-2009, s. 239.

¹²⁸ Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde müdürler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetici olan komandite ortaklar internet sitesi açma ve sitede belirli bir içeriği bulundurmakla sorumludur. (Tasarı m. 562/12).

sağladığı katkının, yatırımcıların ve alacaklıların haklarının korunmasının bir ihtiyaçtan öte zorunluluk olduğu açıktır. Bu zorunluluğun yerine getirilmesi için anonim şirketlerin etkin bir şekilde denetlenmesi gerekir.

Yürürlükteki düzenlemeler çerçevesinde anonim şirketlerin denetimini sağlayacak denetçilerin, ne konusunda uzman olması, ne de bağımsız olması şartı aranmaktadır. Yani mevcut düzenleme kapsamında anonim şirketler yeterli bilgi ve deneyime sahip olmayan ayrıca bağımsızlığı bulunmayan kişiler tarafından denetlenmektedir. Özellikle çok ortaklı şirketlerde pay sahiplerinin korunması ve şirket işlerinin teknik ayrıntılar içermesi, mevcut denetim sistemi ile yapılacak denetimle ne pay sahiplerinin, ne ortaklığın ne de kamunun menfaatinin korunması mümkündür¹²⁹. Bu sebeple, yürürlükteki düzenlemelere göre yapılacak denetimden istenen sonuç elde edilememektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun yıllarca değiştirmedığı ve zamana ayak uyduramadığı konulardan birisi de anonim şirketlerin denetimi olmuştur. Avrupa Birliği ülkelerinde uzun bir süreden beri anonim şirketlerin hesap ve işlemlerinin, şirket dışından uzman denetçilerce uluslararası standartlara göre denetlendiği bilinmektedir¹³⁰. Bu gelişmeler çerçevesinde; hazırlanmasında Avrupa Birliği müktesebatına uyumun da amaçlandığı Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda anonim şirketlerin bağımsız ve uzman kişiler tarafından denetlenmesi konusunda gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Tasarıyla anonim şirketlerin zorunlu organı olan denetçiler, şirket organı olmaktan çıkarılmış; her ölçekteki şirketlerin denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarına veya küçük ve orta büyüklükteki anonim şirketlerde bir veya daha fazla yeminli malî müşavire veya serbest muhasebeci malî müşavire bırakılmıştır. Tasarı ile bütün anonim şirketleri kapsayan zorunlu bağımsız dış denetim sistemi benimsenmiştir¹³¹. Tasarıyla getirilen denetim yöntemi, şirketin varlığını ve

¹²⁹ ÜNAL, Sermaye Piyasası, s. 432.

¹³⁰ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 81; Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçe, p. 73.

¹³¹ ÇELİK, A., "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerin Denetimi", Prof. Dr. Tuğrul ANSAY'a Armağan, Ankara, 2006, s. 548.

geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsamaktadır¹³².

Denetim faaliyetinin en önemli özelliği, anonim şirketin malî durumunu ortaya koyan bilanço, kâr-zarar hesabı gibi malî tabloların gerçeği dürüst bir biçimde yansıttığı hususuna tüm ilgililerin inanmalarını, böylelikle kendilerini güven içinde hissetmelerini sağlamaktır¹³³. Bu güven ancak, denetimin şirketle hiçbir bağlantısı olmayan, özellikle muhasebe alanında uzman kişiler tarafından icra edilmesi ile sağlanabilir.

Tasarı, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız ve tarafsız olması gerektiğini benimsemiştir. Bu nedenle, denetçi ile şirket arasında konusu şirketin denetlenmesi olan bir iş ilişkisi varlığını kabul etmemiş, uzun süreli işveren-denetleyen ilişkisinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedeleyeceği inancıyla, aynı denetçi veya denetleme kuruluşunun şirketi uzun yıllar denetlemesine müsaade etmemiştir¹³⁴.

Ortaklıkla organik bir bağ içerisinde olan, yönetim kurulunu belirleyen çoğunluğun oyları ile genel kurulda seçilen ve hiçbir uzmanlıkları bulunması gerekmeyen denetçiler tarafından yapılan hesap denetiminin, ilgililer açısından güvence oluşturacak bir nitelikte ve tarafsız olduğunu düşünmek mümkün değildir¹³⁵.

Tasarıya göre; “denetçi” kavramı, denetlemeyi bizzat yapan kişiyi (denetleme elemanını) değil, kural olarak denetleme şirketini ifade etmektedir¹³⁶. Denetçinin bağımsızlığına ayrı bir önem veren tasarı, denetçi ile denetlenecek olan şirket arasında her türlü ilişkiyi denetçiliğe, denetçinin bağımsızlığına, tarafsızlığına ve etiğe aykırı görmektedir¹³⁷. Denetçinin bağımsızlığını sağlamak için aranan nitelikler ayrıntılı olarak Tasarı m. 400’de düzenlenmiştir.

¹³² Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçe, p. 129.

¹³³ PASLI, Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, s. 277.

¹³⁴ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçe, p.73.

¹³⁵ PASLI, Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, s. 279.

¹³⁶ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçe, p. 73.

¹³⁷ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçe, p. 129.

2.3. TASARININ ÖNGÖRDÜĞÜ DENETİM SİSTEMİ

Anonim şirketlerin ekonomik ve sosyal hayata sağladığı faydaların sürekliliği, bu şirketlerin denetiminin şirket dışından bağımsız, tarafsız ve uzman kişiler tarafından yerine getirilmesiyle mümkündür¹³⁸. Bu nedenle Türk Ticaret Kanunundaki düzenlemenin aksine, Tasarıda anonim şirketlerin denetiminin organ denetçiler tarafından değil, ortaklık dışındaki bağımsız denetleme kuruluşları tarafından yapılması esası benimsenmiştir¹³⁹. Bağımsız denetleme kavramı, özel olarak şirket yönetiminin faaliyetlerinin denetlenmesi amacı ile görevlendirilmiş ve yetki verilmiş kişi veya kuruluşlar tarafından yapılan dar anlamda denetlemenin özel bir çeşidi ve niteliği olarak tanımlanabilir¹⁴⁰. Bu anlamda bağımsız denetçi, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi veya kuruluştur.

Anonim şirketlerin hesaplarının denetlenmesi sistemi Tasarıyla tamamen değiştirilerek, mevcut Kanunda şirketin yasal ve zorunlu organlarından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması gerekmeyen denetçiler aracılığıyla yapılan iç denetim sistemi kaldırılmış ve bağımsız dış denetim getirilmiştir. Tasarıyla iç denetim sistemi esasen kaldırılsa da kurumsal yönetimin bir parçası olarak şirketlerin iç denetim amacıyla, komite ve komisyonlar kurabilmesi mümkündür¹⁴¹ (Tasarı m. 366/2).

Tasarıyla getirilen bağımsız dış denetim sistemiyle, her anonim şirketin finansal tabloları ile yıllık raporlarının yani muhasebesinin denetimi bağımsız denetleme kuruluşlarına bırakılmıştır. Bağımsız denetim sistemi anonim şirketler için denetim maliyetini artırsa da uzun vadede etkin denetim sistemi ile şirketler değer kazanacaktır¹⁴². Tasarı, küçük ve orta ölçekli anonim şirketlerin denetiminin bağımsız denetleme kuruluşlarınca yapılmasını zorunlu tutmayarak, bir veya birden fazla malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir tarafından denetimin yapılabileceğini kabul etmiştir (Tasarı m. 400). Mevcut sistemde, denetçiler için öngörülmüş bulunan, genel kurulun toplantıya çağırılması gibi, yönetime ilişkin görev

¹³⁸ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 546.

¹³⁹ MOROĞLU, E., Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler, 5. Baskı, İstanbul, 2007, s. 180.

¹⁴⁰ PASLI, Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, s. 276.

¹⁴¹ ÖNDER, Türk Hukukunda İç Denetim, s. 39.

¹⁴² ALANTAR, D., “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Anonim Şirketler İçin Nasıl Bir Denetim Sistemi Öngörüyor?”, Yaklaşım Dergisi, S. 193, Ocak-2009, s. 227.

ve yetkiler de tasarıyla kaldırılmıştır¹⁴³. Tasarıya göre denetimin, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve Türkiye Denetim Standartlarına uygun şekilde ve özenle yapılması gerektiği açıkça vurgulanmıştır (Tasarı m. 398).

Tasarıda bahsedilen Türkiye Denetim Standartları¹⁴⁴, Tasarı Geçici m. 2'deki düzenleme ile Maliye Bakanlığı'nın hazırladığı, halen Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmekte olan "Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı'nın" yasalaşması sonrası oluşacak Kurul¹⁴⁵ tarafından belirlenecektir¹⁴⁶.

Tasarıyla kabul edilen bağımsız denetim sisteminde denetim yetkisi ve görevi tamamen denetçilere ait olup, bu yetki ve görevin hiçbir kısmı veya yönü ile başka bir organa devredilmesi veya başka bir organ tarafından doğrudan ya da dolaylı kullanılması mümkün değildir¹⁴⁷.

Hukuk sistemimizde bağımsız denetime ilişkin ilk düzenlemeler bankacılık, sermaye piyasası, muhasebe ve sigortacılık alanlarında yapılarak uygulanmıştır. Şimdiye kadar sınırlı bir alanda uygulanabilen bağımsız denetim artık Tasarıyla anonim şirketler hukukunda etkin ve yaygın bir uygulama alanına kavuşacaktır¹⁴⁸.

Tasarıda anonim şirketlerin denetimi 397 vd maddelerde düzenlenmiştir. Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yapılacak denetim, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve

¹⁴³ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde Gerekçeleri, Denetleme Bölüm Başlığı p. 1.

¹⁴⁴ Türkiye Denetim Standardı; kurul tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı (TDS) adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarını ifade eder (Denetim Standartları Tasarısı m. 2/i).

¹⁴⁵ Bu kurulun öncelikli görevi; finansal tabloların, işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamaktır (Denetim Standartları Tasarısı m. 9/a).

¹⁴⁶ ÖZKORKUT, Tasarının Getireceği Yenilikler – II, s. 248.

¹⁴⁷ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde Gerekçeleri, Denetleme Bölüm Başlığı p. 3.

¹⁴⁸ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 549.

gerçeği yansıtır yansıtmadığını da kapsayacaktır (Tasarı m. 397/1)¹⁴⁹. Bu düzenleme gereğince, anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetlenmesi zorunlu hale getirilerek, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesi denetime tâbi olacaktır¹⁵⁰. Tasarı m. 397/1’de yer alan denetçi kavramı denetlemeyi bizzat yapan kişiyi kastetmeyip kural olarak denetleme şirketini ifade etmektedir¹⁵¹.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (Tasarı m. 397/2). Böylece denetim yükümlülüğüne uyulması için ağır bir yaptırım getirilerek, denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının batıl sayılacağı kabul edilmiştir¹⁵². Dolayısıyla batıl sayılan finansal tablo ve yıllık raporlara dayanarak yöneticilerin herhangi bir karar alması veya işlem yapması halinde, şirket yöneticilerinin ve denetçilerinin sorumluluğu ortaya çıkacaktır¹⁵³.

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de, yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir (Tasarı m. 397/3). Bu hükümle, denetleme süreci içinde veya öncesinde, finansal tablolar ve yıllık raporlarda yönetim kurulu tarafından denetleme raporunu etkileyebilecek nitelikte değişiklik yapılmışsa, denetim yeniden yapılacak ve sonucu da raporda özel olarak açıklanacaktır. Finansal tablo ve yıllık raporlarda yapılabilecek değişikliklerin; yıllık kârın kullanılışı, büyük

¹⁴⁹ Tasarı m. 397/1 hükmünde yer alan, “Uluslararası Denetim Standartlarına göre” ifadesi “Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre” şeklinde Alt Komisyon tarafından değiştirilmiştir.

¹⁵⁰ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 397/1 Gerekçesi.

¹⁵¹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 87.

¹⁵² ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 87.

¹⁵³ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 549.

bir müşterinin veya iştirakin iflâsından veya ödeme güçlüğüne düşmesinden kaynaklanabilmesi mümkündür¹⁵⁴.

Gerekli olduğu halde yapılmayan yeniden denetim, denetimi ve olumlu görüş yazısını geçersiz hâle getirir. Finansal tablo ve yıllık raporlarda gerekli olduğu halde yapılmayan değişiklik denetleme ile ilgili olmayıp, bu tablo ve raporların geçerliliğine etki etmekte ve ilgili organın sorumluluğuna neden olmaktadır¹⁵⁵.

Tasarıya göre anonim şirketlerin denetimi üç farklı aşamada gerçekleşecektir. İlki anonim şirketin kuruluşunda yapılacak denetimdir. İkincisi ise finansal tabloların, yıllık faaliyet raporlarının ve yılsonu hesaplarının denetimidir. Sonuncusu ise olağan olarak gerçekleştirilecek hesap denetimi dışında anonim şirketin sermaye artırım ve azaltım sürecindeki işlemlerin denetimidir. Her üç tür denetim bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir¹⁵⁶.

Tasarının getirdiği bağımsız denetim sisteminin amacı, şirketlerin finansal durumlarının gerçeği yansıtacak şekilde kamuoyu ile paylaşılarak mevcut ve potansiyel yatırımcıların yatırım kararlarını daha sağlıklı şekilde almasını sağlamaktır¹⁵⁷.

Tasarıyla getirilen bağımsız denetim sistemi ağırlıklı olarak şirketlerin finansal yapısını ve yıllık raporlarını temel alan muhasebe denetimine yoğunlaşmıştır¹⁵⁸. Muhasebe denetimiyle birlikte performans ve risk denetimini de içeren, uygulama alanı ve kapsamı oldukça geniş olan işletmenin tüm faaliyetlerini ilgilendiren faaliyet denetimi bağımsız dış denetim sistemi içinde gerçekleştirilmelidir¹⁵⁹. Faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısını iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik bir faaliyet olup, işletmenin belirlediği hedeflere ulaşp ulaşmadığını ölçer¹⁶⁰. Bu nedenle yoğun bir

¹⁵⁴ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 397/3 Gerekçesi.

¹⁵⁵ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 397/3 Gerekçesi.

¹⁵⁶ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 551.

¹⁵⁷ ALANTAR, Tasarının Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 227.

¹⁵⁸ ÖNDER, İç Denetimin Kurumsal Yönetime Katkısı, s. 279.

¹⁵⁹ CAN, A. V./UYAR, S., “Yeni TTK Tasarısı Faaliyet Denetimini mi Getiriyor? – II”, Yaklaşım Dergisi, S. 196, Nisan-2009, s. 262.

¹⁶⁰ ÇALGAN, E. ve Diğerleri, Muhasebe Denetimi, 1. Baskı, İstanbul, 2008, s. 36.

muhasebe denetimi yerine, muhasebe denetimini de içine alan etkin bir faaliyet denetiminin yapılması anonim şirketler için daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.

2.4. DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI

Tasarı m. 398 ile denetimin konusu içine giren hususlar açıkça belirtilmiştir. Şirketin veya topluluğun finansal tablolarının, bunların yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarının denetimi; envanterler de dâhil, finansal tabloların, Türkiye Denetim Standartları kapsamında muhasebe iç denetimlerinin, yine Tasarı m. 378'e¹⁶¹ göre verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası anlamında yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini de kapsar (Tasarı m. 398/1)¹⁶². Diğer bir anlatımla denetimin konusu, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporların ve envanter de dahil olmak üzere, tüm muhasebenin denetimidir. Anılı maddenin gerekçesinde sadece finansal tablolar ve yıllık raporlar değil ulusal ve uluslararası denetleme standartlarının gerekli gördüğü ara dönem tabloları da denetimin kapsamı içindedir¹⁶³.

Diğer yandan, şirketin ve topluluğun finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık raporlarının denetimi, ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları ile kanuna ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de içerir (Tasarı m. 398/1).

Denetleme, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak ve özenle yapılacak, şirketin veya topluluğun durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa bunun sebeplerini, Türkiye Muhasebe Standartları ile kanuna ve esas sözleşme hükümlerine aykırılıkları ve yanlışları, açıkça ortaya koyacak şekilde

¹⁶¹ 1) Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken tanısı, 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 derhal 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. (Tasarı m. 378).

¹⁶² Tasarı m. 398/1 hükmünde yer alan, "Uluslararası Denetim Standartları" ifadesi "Türkiye Denetim Standartları" şeklinde Alt Komisyon tarafından değiştirilmiştir.

¹⁶³ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 398 Gerekçesi.

yapılır ve gerçeği dürüstçe belirtecektir (Tasarı m. 398/1). Diğer bir anlatımla denetimin konusu, finansal tabloların kanuna, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimi olup, yıllık raporun denetimi ise, şirketin veya şirketler topluluğunun genel durumunun pay sahiplerine doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimidir.

Tasarı m. 398/1 metninde yer alan “dürüst resim ilkesi” diye bir ilke hukuk sistemimizde bulunmadığından bunun yerine “tam ve doğru olarak” ifadesinin kullanılması hükmü daha anlaşılır hale getirecektir¹⁶⁴.

Tasarıya göre denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri tespit etmeye yönelik sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadığını ve bu tehlikeleri bertaraf etmeye yönelik gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsamaktadır. Bu nedenle denetimin, mesleğin gereklerine ve etiğine uygun olarak olası risk ve tehlikelerin tespitini de kapsayacak şekilde yapılması gerekmektedir¹⁶⁵.

Anonim şirketin denetiminin amacı vergi denetimindeki gibi devletin vergi gelirlerinin sağlanması değil, öncelikle şirket, pay sahipleri ve alacaklılar olmak üzere şirketle ilişki içinde bulunan kişilerin menfaatlerini korumaktır¹⁶⁶. Tasarı m. 398’in gerekçesinde de anonim şirket denetiminin vergi denetimini içermeyeceği, ancak ona yardımcı ve destek olacağı belirtilmiştir¹⁶⁷.

Tasarı m. 398/2 denetim işlevinin yerine getirilmesinde dört unsur içermektedir. Bunlar; 1) Şirket ve topluluk yönünden, finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları, 2) Tablolar ve raporlarla denetimin ortaya koyduğu bulguların ve bilgilerin birbiriyle uyumlu olup olmadığı, 3) Şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediği ve 4) Risklerin isabetle ifade olup olunmadığıdır. Denetimde, bu dört unsur yerine getirilmemişse denetim icra edilmemiş sayılacaktır. Bu dört unsur birbirinin alternatifi değil; dördü de denetimin olmazsa olmaz şartı olarak düzenlenmiştir¹⁶⁸.

¹⁶⁴ MOROĞLU, Tasarı, s. 183.

¹⁶⁵ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçe p. 129.

¹⁶⁶ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 552.

¹⁶⁷ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 398/1 Gerekçesi.

¹⁶⁸ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 398/2 Gerekçesi.

Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceleyeceği kural olarak düzenlenmiştir. Bu kurala istisna olarak, konsolidasyona alınan şirketin, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmesi halinde tekrar denetlenmesine gerek yoktur. Bu istisna, merkezi yurtdışında bulunan bir şirketin bu kanunun öngördüğü denetimle eşdeğer bir denetime tâbi tutulmuş olması hâlinde de geçerli olacaktır (Tasarı m. 398/3).

Denetçi, yönetim kurulu tarafından, 378. madde gereğince şirketi, finansal tabloların, gerçek resmî, dürüstçe göstermemesi dolayısıyla tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında belirlemeye uygun bir sistem kurulup kurulmadığını, kurulmuşsa bu sistemin yapısını ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunar (Tasarı m. 398/4). Bu düzenleme ile Tasarı m. 378 hükmünde yer alan teşhis sisteminin kurulup kurulmadığının, bunun işletilip işletilmediğinin belirlenmesi ve belirtilmesi zorunluluğuna işaret etmektedir¹⁶⁹. Tasarı m. 398/4 ile denetçilere şirketi tehdit eden riskleri tespit etme görevi verilmemiştir. Zaten bağımsız denetimin amacı şirketi tehdit eden risklerin tespit edilmesi değildir¹⁷⁰. Denetimin ve denetim raporunun amacı riskleri tespit etme olmayıp, denetimin konusunu oluşturan finansal tablo ve yıllık raporlarda risklere işaret edilip edilmediği, bu tablo ve raporlardan risklerin anlaşılıp anlaşılmadığının incelenmesidir.

MOROĞLU, Tasarı m. 378 ile pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde meydana gelebilecek risklerin erken tespiti ve yönetimini sağlamak için zorunlu uzman komitesi kurulmasını gereksiz bulmuş, bu komitenin gerek pay senetleri borsada işlem gören gerekse diğer şirketler için, denetçi tarafından gerekli görülmesi halinde kurulmasının daha uygun olacağını savunmuştur¹⁷¹.

¹⁶⁹ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 398/4 Gerekçesi.

¹⁷⁰ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 556.

¹⁷¹ MOROĞLU, Tasarı, s. 183.

2.5. DENETİMİ YAPACAK KİŞİ VE KURULUŞLAR

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda bahsedilen “denetçi” kavramı, denetlemeyi bizzat yapan kişiyi değil, kural olarak denetleme kuruluşunu ifade eder. Tasarının gerekçesinde “denetçi” kavramından bağımsız denetleme kuruluşunun kastedildiği belirtilmiştir. Ancak Tasarıda, bazen denetleme kuruluşunun denetim elemanları için de “denetçi” teriminin kullanıldığı göze çarpmaktadır¹⁷². Bu durum elbette karışıklığa yol açacaktır.

Tasarı anonim şirketlerin denetimini Türk Ticaret Kanunu sisteminden tamamen farklı şekilde düzenlemiştir. Tasarı anonim şirketlerin denetimini uzman ve bağımsız denetçilere bırakmıştır¹⁷³.

2.5.1. Denetçi Olabilecekler

Tasarının denetim sistemi esas olarak “bağımsız denetleme kuruluşlarına” dayanmakla birlikte, anonim şirketlerin ölçekleri¹⁷⁴ dikkate alınarak farklı seçenekler de belirlenmiştir (Tasarı m. 400). Tasarıya göre anonim şirketleri denetleyebilecek üç farklı denetçi grubunun olduğunu söyleyebiliriz.

- a) Kural olarak denetçinin, ortakları yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan bir *bağımsız denetleme kuruluşu* olması ilkesi benimsenmiştir (Tasarı m. 400/1).
- b) Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla *yeminli malî müşavir* veya
- c) *Serbest muhasebeci malî müşaviri* denetçi olarak seçebileceklerdir.

Tasarıya göre, bağımsız denetleme kuruluşunun ortaklarının yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanına sahip olması zorunlu tutulmuştur¹⁷⁵.

¹⁷² ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 91.

¹⁷³ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 557.

¹⁷⁴ Tasarı, anonim şirketleri ölçeklerine göre küçük, orta ve büyük olmak üzere üç gruba ayırmıştır (Tasarı m. 1523).

¹⁷⁵ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 91.

Bağımsız denetleme kuruluşları, ölçeğine bakılmaksızın, bütün anonim şirketleri denetleyebilecektir. Tasarıyla, denetimin küçük ve orta ölçekli anonim şirketlere olan maliyetlerini azaltmak amacıyla bu tür şirketlere kolaylık sağlanarak bu ölçekteki şirketlerin bir veya birden fazla yeminli malî müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri denetçi olarak seçebilecekleri kabul edilmiştir (Tasarı m. 400/1)¹⁷⁶. Söz konusu hüküm Alt Komisyon tarafından değiştirilmeden önce en az iki yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavirin denetçi olarak seçilmesi gerekmekteydi. Bir denetçinin yeterli olacağı yönünde yapılan değişiklik yerinde olmuştur¹⁷⁷. Bu sebeple, küçük veya orta ölçekli anonim şirketler bir yeminli malî müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri denetçi olarak seçmeleri halinde, bu zorunluluğu yerine getirmiş sayılacaklardır¹⁷⁸. Tasarıya göre, denetçi ister bağımsız denetleme kuruluşu olsun ister yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir olsun bunlar hukukî açıdan aynı konumdadır¹⁷⁹.

2.5.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları

Tasarıya göre anonim şirketlerin denetimi kural olarak bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilecektir. Tasarı, denetçilik mesleğine önem verdiği ve denetlemede bu mesleğe mensup olmayı bir ana ilke olarak kabul ettiği için bağımsız denetleme kuruluşlarının da ortaklarının yeminli malî müşavir ve/veya serbest muhasebeci malî müşavir olmaları şartını getirerek meslekten olmayan kişilerin bağımsız denetleme kuruluşu kuramayacaklarını kabul etmiştir¹⁸⁰.

Anonim şirketlerin denetiminin bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılmasının zorunlu olması Tasarıyla getirilen bir yenilik olsa da anonim şirketlerin denetiminin bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması bir yenilik olmayıp bankacılık, sermaye piyasası, sigortacılık alanlarında faaliyette bulunan anonim

¹⁷⁶ Tasarı m. 400/1 hükmü, Alt Komisyon tarafından yapılan değişiklikten sonraki halidir.

¹⁷⁷ MOROĞLU, Tasarı, s. 188.

¹⁷⁸ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 92.

¹⁷⁹ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 400 Gerekçesi.

¹⁸⁰ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 400 Gerekçesi.

şirketlerin malî tablo ve raporlarının bağımsız denetim kuruluşlarına denetlenmesi zorunluluğu hukuk sistemimizde yer almaktadır¹⁸¹.

Bağımsız denetim kuruluşları profesyonel anlamda denetim hizmeti veren kuruluşlar olup uygulamada verdikleri hizmetler sadece denetimle sınırlı kalmayıp danışmanlık vb hizmetler de sunmaktadırlar¹⁸². Bağımsız denetim kuruluşlarının asıl görevi, denetledikleri şirketlerin malî tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ve gerçekliğinin tespitine ilişkindir¹⁸³.

Tasarıyla denetimin bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılmasının nedeni yürürlükteki düzenlemelere göre denetim organının bağımsız olmaması ve bu nedenle denetimden elde edilmek istenilen amaca ulaşamamasıdır. Tasarıyla getirilen bağımsız denetim sisteminde anonim şirketler, denetim konusunda uzman ve şirketten bağımsız denetçiler tarafından denetlenecektir. Bağımsızlık, hem denetlenen anonim şirketten hem de anonim şirketin malî tablo ve raporlarıyla ilgili diğer kişi ve kuruluşlardan bağımsız olmayı gerektirirken, uzmanlık ise üstlenilen denetim hizmetini yerine getirebilecek birikime ve personele sahip olmayı ifade etmektedir¹⁸⁴.

Tasarı, bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ve denetleme elemanlarının niteliklerinin bir yönetmelik ile belirlenmesini kabul etmiştir. Söz konusu yönetmelik Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanacaktır¹⁸⁵.

2.5.1.2. Yeminli Malî Müşavir veya Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler

Tasarıya göre; istisnai hallerde anonim şirketlerin denetimini gerçekleştirebilecek denetçiler arasında yeminli malî müşavir ve serbest muhasebeci

¹⁸¹ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 559.

¹⁸² ÇELİK, A., Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, 1. Baskı, Ankara, 2005, s. 77.

¹⁸³ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 559.

¹⁸⁴ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 79.

¹⁸⁵ Bu konu ile ilgili olarak SPK tarafından, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik (RG, 13.12.1987 T. ve 19663 S.) ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri X No: 22 Sayılı Tebliğ (RG, 12.06.2006 T. ve 26196 S.) yürürlüktedir.

malî müşavirler yapabilecektir. Bu anlamda, tüm anonim şirketler bağımsız denetim şirketleri tarafından denetlenebileceği gibi küçük ve orta ölçekli şirketlere kolaylık sağlanarak bu tür şirketler, denetim faaliyetlerini yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavirler ile de yürütebileceklerdir.

Küçük ve orta ölçekli şirketler Tasarı m. 1523'te belirlenerek aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini aşamayanlar küçük sermaye şirketi olarak kabul edilir:

- a) Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilânço toplamı altı milyon Türk Lirası.
- b) Hesap döneminin son gününden (bilânço günü) önceki oniki ay içindeki satışlar toplamı oniki milyon Türk Lirası.
- c) Yıllık ortalama çalışan sayısı elli kişi.

Tasarı m. 1523/2'ye göre; birinci fıkrada öngörülen büyüklük ölçütlerinden en az ikisini aşan ve aşağıdaki üç ölçütün ikisini aşmayanlar orta büyüklükte sermaye şirketi olarak kabul edilir.

- a) Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilânço toplamı yirmi milyon Türk Lirası.
- b) Hesap döneminin son gününden önceki oniki ay içindeki satışlar tutarı elli milyon Türk Lirası,
- c) Yıllık ortalama çalışan sayısı ikiyüzelli kişi.

Bu şartlar çerçevesinde küçük ve orta ölçekli anonim şirketler, seçecekleri en az bir yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavirle şirket denetimini gerçekleştirmek zorundadırlar. Bu ölçekteki şirketler için Tasarıda denetçi sayısının alt sınırı bir olarak belirlenirken üst sınır belirlenmemiştir.

Tasarı, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan denetim faaliyetinin bir hayli masraflı olmasından dolayı küçük ve orta çaptaki anonim şirketlere kolaylık tanıyarak istisna getirmiştir¹⁸⁶. Bu istisnai durum sadece denetimi kimin yapacağı konusuyla ilgilidir, diğer konuları kapsamaz. Bu nedenle denetimi ister bağımsız denetim kuruluşu yapsın isterse yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî

¹⁸⁶ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 561.

müşavir yapsın denetimin konusu, kapsamı, niteliği ve denetçinin sorumluluğu açısından herhangi bir istisna söz konusu değildir. Diğer bir ifadeyle Tasarıda denetime ilişkin yer alan diğer hususlar küçük ve orta ölçekli anonim şirketleri denetleyen yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir tarafından da uygulanmak zorundadır¹⁸⁷.

2.5.2. Denetçi Olması ve Denetim Yapması Yasaklananlar

Tasarıyla anonim şirketlerin denetimine getirilen en önemli yenilik denetimde bağımsızlığı sağlamaktır. Bu nedenle Tasarı anonim şirketlerin denetiminde, bağımsızlığı sağlayacak bir takım tedbirleri ve bağımsızlığın ihlali halinde bunun sonuçlarını özel olarak düzenlemiştir¹⁸⁸.

Tasarı m. 400/1'de belirtildiği üzere, aşağıdaki hâllerden birinin varlığı halinde yeminli malî müşavir, serbest muhasebeci malî müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu veya bu kuruluşun pay sahiplerinden biri ve bu sayılan kişi veya kuruluşların yanında çalışan yada burada sayılanların mesleği birlikte icra ettikleri kişiler, ilgili şirkette denetçi olamazlar. Denetçilik sıfatıyla bağdaşmayacak haller:

- 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 veya bir şirketin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse yada bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse, yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya

¹⁸⁷ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 561.

¹⁸⁸ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 562.

denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

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

ilgili kimselerin denetçi olması ve bağımsız denetim şirketinde denetim elemanı olarak çalışması mümkün değildir. Ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.

Bağımsız denetim faaliyetinin taşıdığı önem nedeniyle, denetime tâbi tutulan şirketlerle denetimi gerçekleştirecek denetçilerin uzun süreli bir denetim ilişkisine girmeleri istenmemiş ve bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere aynı şirket üzerindeki denetim faaliyetinin süresi yönünden sınırlamalar getirilmiştir¹⁸⁹.

Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse,

¹⁸⁹ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 563.

o denetçi en az iki yıl için değiştirilir (Tasarı m. 400/2)¹⁹⁰. Anılı maddenin Alt Komisyon tarafından değiştirilmeden önceki hali; “Bir bağımsız denetleme kuruluştur, bir şirket için altı yıl arka arkaya denetçi raporu vermişse, söz konusu bağımsız denetleme kuruluştur veya o şirketin denetimi için özgüllediği denetçi ile onunla birlikte çalışan denetim takımı en az dört yıl için değiştirilir.” şeklindedir. Söz konusu düzenleme denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamaya yöneliktir. Ancak yapılan değişiklikle arka arkaya denetim raporu düzenleme süresi yedi yıla çıkarılmış, denetçinin değiştirilme süresi de iki yıla indirilmiştir. Ayrıca hükmün eski haline göre bağımsız denetim kuruluşunun yanı sıra denetçi ve denetimde görev alan diğer kişilerin de değiştirileceği belirtilmesine rağmen, hükmün yeni halinde sadece denetçinin değiştirileceği kabul edilmiştir. Böylece denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlayan koşullar yumuşatılmıştır. Kanaatimce düzenlemenin eski hali bağımsızlığı ve tarafsızlığı sağlama açısından daha yerinde bir düzenlemedir.

Bu düzenleme ile anonim şirketlere bağımsız denetim kuruluşunun ilgili şirketi denetlemek için görevlendirdiği denetçiye yedi yıl aralıksız denetleme imkanı tanımaktadır. Yedi yıl sonrasında en az iki yıl için denetçinin değiştirileceği belirtilse de yedi yıllık bu süre az bir süre olmamakla beraber, bağımsız denetim kuruluşu değişmeyeceği için denetimde bağımsızlığı zedeleyecek bir nedendir. Tasarı m. 400/2 ile getirilen sınırlama sadece bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili olup yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir için bir sınırlama getirilmemiştir. Denetimde bağımsızlık ve tarafsızlığı sağlamayı amaçlayan Tasarıda denetimi yapacaklar arasında böyle bir ayrım bulunması doğru değildir. Bağımsızlık ve tarafsızlık şartları, bağımsız denetim kuruluşlarını ilgilendirdiği kadar yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavirleri de ilgilendirmektedir¹⁹¹.

Tasarıda yer alan denetimde bağımsızlığın sağlanmasıyla ilgili diğer bir husus denetçinin, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet verememesi, bunu bir yavru şirket aracılığıyla yapamamasıdır (Tasarı m. 400/3).

¹⁹⁰ Tasarı m. 400/2 hükmü, Alt Komisyon tarafından yapılan değişiklikten sonraki halidir.

¹⁹¹ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 565.

Tasarıda belirtilen bu hususlara aykırı davranılması halinde denetimin bağımsız yapıldığından ve denetçinin bağımsızlığından söz edilmesi mümkün değildir.

2.6. DENETÇİLERİN SEÇİMİ VE ATANMASI

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, denetçinin seçimi ile ilgili olarak üç farklı usulü benimsemiştir. Bunlar, anonim şirket genel kurulu tarafından seçilme, yönetim kurulu tarafından seçilme ve mahkeme tarafından atanmadır. Bu usullerden anonim şirket genel kurulu tarafından denetçinin seçilmesi esas usul iken diğer iki usul istisnai hallerde uygulanmaktadır.

2.6.1. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi

Denetçi anonim şirket genel kurulu tarafından seçilir (Tasarı m. 399/1). Denetim, şirket hesaplarının yanı sıra yönetimin işleyişini de kapsadığı için denetçinin seçimi genel kurula aittir ve genel kurulun bu yetkisi devredilemez niteliktedir¹⁹². Anonim şirket genel kurulunun görev ve yetkileri arasında açıkça denetçinin seçimi sayılmıştır (Tasarı m. 408/2,c). Eğer denetime tâbi olan şirket, şirketler topluluğu (holding) ise bu durumda denetçi ana şirketin genel kurulu tarafından seçilecektir. Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçinin başka bir denetçi seçilmediği takdirde topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir (Tasarı m. 399/3). Yani şirketler topluluğu için denetçi seçilmemişse ana şirket için seçilen denetçi şirketler topluluğunu da denetler.

Denetçinin her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi gerekmektedir (Tasarı m. 399/1). Seçimin her faaliyet yılı için yenilenmesi ve gelecek yılın denetçisinin içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden belirlenmiş olması şarttır¹⁹³. Bu düzenleme ile denetçi seçiminin, her faaliyet dönemi için ayrı ayrı seçilmesi gerektiği, birden fazla faaliyet dönemi için

¹⁹² Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 399/1 Gerekçesi.

¹⁹³ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 399/1 Gerekçesi.

denetçi seçilemeyeceği anlaşılmaktadır¹⁹⁴. Denetçinin görev süresi en fazla bir faaliyet dönemi olup, bu dönemin sona ermesinden sonra Tasarı m. 400’de sayılan seçilme yasaklarının bulunmaması halinde denetçinin tekrar seçilmesi mümkündür¹⁹⁵.

Tasarı denetçinin seçimini bildirme ve duyurma görevini yönetim kuruluna vermiştir. Seçimden sonra denetçi ile yönetim kurulu arasında sözleşme yapılır. Yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirketin web sitesinde ilân eder (Tasarı m. 399/1).

Denetçilerin anonim şirket genel kurulu tarafından seçilmeleri, anonim şirketle denetçi arasında bir hukuki ilişkinin varlığına işaret etmemekle birlikte denetçinin bağımsız denetim faaliyetine başlayabilmesi için anonim şirketle aralarında bir bağımsız denetim sözleşmesinin varlığı gerekmektedir¹⁹⁶. Ancak Tasarıda bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Bağımsız denetim sözleşmesi denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi ve tarafların görev ve sorumluluklarının belirlenmesi açısından önemli olduğu için bu konuda Tasarı veya ayrı bir yasa ile düzenleme yapılması yerinde olacaktır¹⁹⁷.

Faaliyet döneminin ilk dört ayı içerisinde genel kurulun denetçi seçememesi halinde, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine müracaat ederek denetçi atanması talebi üzerine denetçi, mahkeme tarafından atanacaktır (Tasarı m. 399/6). *ALTAŞ*’a göre; Tasarıdaki dört aylık sürenin sebebi, denetçi seçiminin faaliyet döneminin ilk üç ayı içerisinde yapılması zorunlu olan olağan genel kurula bırakılması ve bu sürenin geçirilmesi ihtimalî de göz önüne alınarak ek bir aylık süre daha tanınmasıdır¹⁹⁸.

¹⁹⁴ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 88.

¹⁹⁵ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 567.

¹⁹⁶ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 568.

¹⁹⁷ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 568.

¹⁹⁸ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 89.

2.6.2. Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi

Anonim şirketlerde denetçinin yönetim kurulu tarafından seçilmesi istisnai hallerde mümkündür. Genel kurulca seçilen denetçinin, Tasarı m. 399/6'ya göre; denetleme sözleşmesini haklı sebebin varlığı veya aleyhine görevden alınma davası açılması halinde feshedebilmesi mümkündür¹⁹⁹. Bu düzenlemeye göre denetçinin fesih ihbarında bulunması durumunda, anonim şirket yönetim kurulu hemen geçici bir denetçi seçecek ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine aynı zamanda seçtiği denetçiyi de genel kurulun onayına sunacaktır (Tasarı m. 399/9). Bu düzenleme denetimde boşluğa sebebiyet verilmemek için getirilmiştir.

2.6.3. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması

Tasarıyla anonim şirket yönetim kuruluna ve azlığa, genel kurul tarafından seçilen denetçinin görevden alınması ve yerine başka bir denetçinin atanmasını isteme hakkı verilmiştir. Yönetim kurulunun veya azlığın talebiyle, ilgilileri ve seçilmiş olan denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, anonim şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından başka bir denetçi atanabilecektir (Tasarı m. 399/4). Bu düzenleme ile yönetim kurulu veya azlık tarafından dava açılması halinde yeni denetçi atanmasını gerektirecek haklı sebeplerin ileri sürülmesi gerektiği aksi halde hakkın kötüye kullanımına sebebiyet vereceği anlaşılmaktadır²⁰⁰. Denetçinin mesleki yetersizliği, taraf tutması, bilgi sızdırması, şirkete zaman ayıramaması gibi durumlar haklı sebep sayılabilir. Görüş ayrılığının haklı sebep sayılabilmesi için somut vakalarla desteklenmesi gerekmektedir²⁰¹.

Azlığın, denetçinin görevden alınması ve yerine yeni denetçi atanması davası 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 anonim şirkette pay sahibi sıfatı taşıyor olması şartı

¹⁹⁹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 89.

²⁰⁰ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 90.

²⁰¹ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 399/4 Gerekçesi.

getirilmiştir (Tasarı m. 399/5). Yönetim kurulu tarafından dava açılabilmesi için Tasarıda getirilmiş bir şart yoktur. Dava, denetçi seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılacaktır.

Mahkeme tarafından denetçinin atanmasını gerektiren bir diğer hal, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar genel kurul tarafından denetçi seçilememesidir. Bu durumda, denetçi yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesi tarafından atanacaktır (Tasarı m. 399/6). Genel kurul tarafından seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin yasal sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmasının engellenmesi hallerinde de yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesi tarafından denetçi atanacaktır. Bu konuda mahkemenin vereceği karar kesin hüküm oluşturmaktadır.

Denetçinin mahkeme tarafından atanması halinde, emsallerine göre denetçinin ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme vizesine yatırılması gereken ön ödeme mahkeme tarafından belirlenecektir (Tasarı m. 399/7). Atamanın kısa sürede yapılması ve denetçinin göreve başlayabilmesi için bu önemlidir. Mahkemenin bu yönde belirleyeceği miktara üç iş günü içinde itiraz edilebilmesi mümkündür. İtiraz üzerine mahkemenin vereceği karar kesin olacaktır.

2.7. DENETÇİNİN GÖREVDEN ALINMASI

Tasarı denetçinin görevden alınma yetkisi ve şeklini özel olarak düzenlemiştir. Denetleme görevi denetçiden sadece, yönetim kurulu veya azlığın istemi üzerine ve haklı sebeplerin varlığı halinde mahkeme tarafından başka bir denetçi atandığı takdirde geri alınabilir (Tasarı m. 399/2).

Tasarı kural olarak, denetçi ile yapılan sözleşmenin feshedilmemesi ilkesini kabul ederek, yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden uzaklaştırması olanağını ortadan kaldırmıştır. Denetçi sadece Tasarı m. 399/4'deki koşulun gerçekleşmesi ve haklı sebeplerin varlığı halinde görevden alınabilir.

Tasarıya göre asıl olan denetçinin görevden alınamamasıdır. Fakat belirli şartların gerçekleşmesi halinde denetçinin sadece mahkeme tarafından görevinden alınması mümkündür. Denetlenen anonim şirketin kendisinin denetçileri doğrudan görevden alma yolu kapatılmıştır²⁰². Bu durumda Tasarı m. 399/4’de belirtilen usule göre; denetçinin taraflı olması gibi veya başka bir haklı sebebin varlığı halinde anonim şirket yönetim kurulunun veya azlığın talebi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi denetçiyi görevden alarak başka bir denetçiyi atayabilir. Mahkeme ilgilileri ve denetçiyi dinledikten sonra haklı sebeplerin varlığına kanaat getirmişse, denetçiyi görevden almak ve yerine yeni bir denetçi atamak zorundadır.

Bir denetçinin görevden alınması, yerine yenisinin atanmış olmasına bağlıdır; yoksa denetçi azledilip daha sonra yerine yenisi atanamaz. Bu nedenle mahkemenin denetçiyi görevden alma ve yeni denetçiyi atama kararı, eşzamanlı olmalıdır²⁰³.

Anonim şirket yönetim kurulu veya genel kurul denetçi ile yapılan sözleşmeyi feshedip kendiliğinden başka bir denetçi atayamaz. Bu ilke, denetçinin bağımsızlığı ve denetim görevinin tarafsızlığı için yapılmış bir düzenlemedir²⁰⁴. Şirkete sınırsız fesih hakkı tanınmış olsaydı, denetçi, şirket tarafından fesih baskısı altında tutulabilirdi. Feshin belirli şartlara bağlanmış olması, denetçiye güvence sağlamaya yönelik bir eylem olup, bağımsız denetimin önemli unsurlarından biridir.

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilânından itibaren üç hafta içinde açılır (Tasarı m. 399/5). 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. Yönetim kurulunun bu davayı açabilmesi için zamanaşımı süresi dışında herhangi bir şart getirilmemiştir²⁰⁵.

²⁰² ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 569.

²⁰³ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 399/2 Gerekçesi.

²⁰⁴ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 91.

²⁰⁵ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 570.

Mahkemeye başvurmayaya yetkili olanlar, Tasarıda sınırlı olarak sayılmıştır. Esas sözleşme ile dava açmaya yetkili kişilerin genişletilmesi ve azlığa ilişkin yüzdenin artırılacak şekilde değiştirilmesi mümkün değildir²⁰⁶.

Tasarıda denetçinin görevden alınması ve yeni denetçi atanması davası açma süresi geçtikten sonra görevden almayı gerektirecek sebeplerin ortaya çıkması halinde ne yapılacağı hakkında bir boşluk vardır. Bu nedenle söz konusu davaların her zaman açılabilmesine imkân tanınması daha doğru olacaktır²⁰⁷.

2.8. DENETÇİNİN DENETİM SÖZLEŞMESİNİ FESHETMESİ

Tasarıya göre denetçinin denetim sözleşmesini feshedebilmesinin mümkün olduğu iki yol vardır. Bunlardan biri, haklı sebepler diğeri ise görevden alma davasıdır (Tasarı m. 399/8). Görevden alma davası açılmışsa, denetçinin davanın sonuçlanmasını bekleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi, denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesi birer haklı sebeptir²⁰⁸. Taraflar arasındaki görüş yazısına ilişkin fikir ayrılıkları, sınırlama veya kaçınma, haklı sebep olarak sayılamaz.

Denetçinin denetim sözleşmesini feshettiğini yazılı ve gerekçeli olarak bildirmesi gerekmektedir. Ancak Tasarıda, denetçiye fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunma yükümlülüğü getirilmiş olup, bu sonuçların denetim raporunun şekline ve içeriğine uygun bir rapor hâlinde genel kurula verilmesi gerekmektedir (Tasarı m. 399/8).

Denetçinin denetim sözleşmesini feshetmesi yönetim kuruluna da bir takım yükümlülükler getirmektedir²⁰⁹. Denetçi fesih bildiriminde bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen geçici bir denetçi seçer ve fesih bildirimini genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de genel kurulun onayına sunar (Tasarı m. 399/9).

Tasarı denetçiye haklı sebeplerin varlığı halinde denetim sözleşmesini feshetme yetkisi verirken fesih sebebinin haklı olup olmadığının nasıl belirleneceğini

²⁰⁶ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 399/5 Gerekçesi.

²⁰⁷ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 571.

²⁰⁸ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 399/8 Gerekçesi.

²⁰⁹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 94.

düzenlememiştir. Bu durumda denetçi kendisine göre haklı gördüğü bir sebeple fesih bildiriminde bulunarak görevden çekilebilecektir. Denetçiyi görevden almaya mahkeme tarafından karar verildiği gibi, denetçinin de haklı sebep oluştuğunda mahkemeye başvurarak denetim sözleşmesinin feshini istemesi ya da Sermaye Piyasası Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik m. 15'te²¹⁰ belirtilen yöntem kıyasen uygulanarak, denetçinin fesih beyanını Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na bildirmesi ve sebebin haklılığına Bakanlık tarafından karar verilmesi daha yerinde bir düzenleme olacaktır²¹¹.

2.9. DENETİM FAALİYETİNİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

Denetim faaliyeti bağımsız denetçinin anonim şirket genel kurulu tarafından seçilmesi ve taraflar arasında bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla birlikte başlar²¹². Bağımsız denetlemenin konusu denetime tâbi anonim şirketin hesapları olduğu için, denetleme zamanı finansal tablolar ile yıllık raporların sunulma tarihidir²¹³.

Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetçilerin bir plan dâhilinde hareket ederek, önce denetleyecekleri anonim şirket hakkında gerekli bilgileri toplamaları daha sonra denetim faaliyetine geçmeleri gerekir²¹⁴. Denetim faaliyeti sonunda bağımsız denetçi tarafından denetim raporu ve görüş yazısı hazırlanır.

2.9.1. İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı

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

²¹⁰ Bağımsız denetleme kuruluşu, SPK tarafından uygun görülecek zorunlu nedenlerle ve yazılı gerekçe göstermek koşuluyla denetleme sözleşmesini her zaman feshedebilir (Sermaye Piyasası Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik m. 15/1).

²¹¹ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 571.

²¹² ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 572.

²¹³ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 397/3 Gerekçesi.

²¹⁴ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 573.

denetçiye gerekli imkânları sağlar (Tasarı m. 401/1). Bu düzenleme ile şirket yönetim kurulu, şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporlarını gerektiği şekilde ve içerikte eksiksiz ve zamanında yönetim kurulu tarafından denetçiye teslim etmekle ve denetlemenin yapılabilmesi için gerekli olanakların hazırlayıp sağlamakla yükümlüdür.

Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister (Tasarı m. 401/2). Denetim sırasında yönetim kurulunun denetçilere ibraz etmekle yükümlü olduğu m. 401/1’de sayılan belgeler dışında kalan denetim sırasında gerekli olan her türlü belgenin denetçiler tarafından istenebilecektir.

Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi şirketin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, borçlarını, kasasını, kıymetli evrakını, envanterini ve denetim için gerekli olan tüm belgeleri inceleme yetkisine finansal tablolarının çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde aynı yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir (Tasarı m. 401/2). Denetçi, yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde bilgi, belge alma hakkını, finansal tabloların çıkarılmasından önce de yerine getirilmesini yönetim kurulundan isteyebilecektir. Özenli denetim ilkesi gerektiriyorsa, denetçi 401. maddedeki bütün yetkilerini ana ve yavru şirketler için de kullanabilir. Burada, topluluk tablosu ve raporları söz konusu olmadığı için kastedilen topluluk içindeki bir ana-yavru şirket ilişkisidir. Bu maddedeki durumlar denetçiler için bir yetki iken anonim şirket yönetim kurulu için bir yükümlülüktür²¹⁵.

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 işletmelerin denetim raporlarını vermek zorundadır (Tasarı m. 401/3). Denetçi, finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları ile şirketin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, borçlarını, kasasını, kıymetli evrakını,

²¹⁵ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 573.

envanterini inceleme yetkisini ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir. Denetçiye ait bu yetkiler, finansal tablolar ile raporları kapsar şekilde konsolide tablolar için ana ve yavru şirketler bakımından da öngörülmüştür²¹⁶.

Denetim faaliyetinin sonunda denetim sonuçlarının değerlendirilmesiyle, denetim raporunun hazırlanması ve görüş yazısının sunulması aşamasına geçilir²¹⁷.

2.9.2. Denetçi ile Anonim Şirket Arasındaki Görüş Ayrılıkları

Tasarıyla getirilen bağımsız dış denetim sistemi ile yapılan denetim sonrasında şirket ile denetçiler arasında görüş ayrılıklarının yaşanması olağan bir durumdur. Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yıl sonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idarî tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir (Tasarı m. 405/1). Bu konuda asliye ticaret mahkemesinin vereceği karar kesin olup, dava giderleri şirket üzerinde bırakılmıştır (Tasarı m. 405/2).

Tasarıya göre böylece, şirket ile denetçi arasında denetim faaliyeti esnasında yorum veya uygulamadan kaynaklanabilecek görüş ayrılıkları mahkeme kararı ile çözüme bağlanacaktır²¹⁸. Bunun nedeni ise denetçi tarafından denetim faaliyeti neticesinde verilebilecek olan olumsuz veya sınırlı olumlu görüş yazılarının şirket açısından ağır sonuçların ortaya çıkmasına neden olmasıdır²¹⁹. Böylelikle şirket yönetim kuruluna mahkemeye başvuru hakkının tanınması, denetçinin yanlış yorum yapmasından dolayı ortaya çıkabilecek ağır sonuçların bertaraf edilmesi açısından önemlidir²²⁰.

²¹⁶ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 401/3 Gerekçesi.

²¹⁷ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 574.

²¹⁸ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 102.

²¹⁹ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 574.

²²⁰ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 103.

2.9.3. Denetim Raporu ve Görüş Yazıları

Anonim şirketlerde bağımsız dış denetim faaliyetinin son aşamasını, yapılan denetim faaliyetinin değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu aşamada ilk önce denetim sonuçlarının açıklandığı denetim raporu hazırlanır ve daha sonra denetim raporunda ortaya çıkan sonuca ilişkin görüş yazısı hazırlanır²²¹.

2.9.3.1. Denetim Raporları

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na göre anonim şirketlerin bağımsız denetimi sonrasında üç çeşit denetim raporu düzenlenecektir. Bunlardan ilki; şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu, ikincisi; yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu, üçüncüsü; riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesine ilişkin denetim raporudur.

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin denetçileri, yukarıda belirtilen denetim raporlarının üçünü de düzenleyecektir (Tasarı m. 378)²²². Diğer şirketlerde ise ilk iki rapor zorunlu olarak düzenlenecek, riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesine ilişkin denetim raporu ise söz konusu komite kurulmuş ise düzenlenecektir²²³.

Denetim raporunun hazırlanması, denetim faaliyetinin sonucunu ortaya koyacağı için denetim faaliyetinin en önemli aşamasını oluşturmaktadır. Anonim şirketlerde denetim faaliyeti ne kadar başarılı gerçekleşirse gerçekleşsin, denetimden beklenen sonuçların elde edilmesi, ancak kurallara uygun bir denetim raporunun hazırlanması ve sunulması ile mümkündür²²⁴. Bu yüzden, hazırlanacak bağımsız denetim raporunun, bağımsız denetim faaliyeti sırasında elde edilen delillere ve bu delillerin değerlendirilmesi ile oluşan görüşe uygun olarak hazırlanması zorunludur²²⁵.

²²¹ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 574.

²²² Bkz. dpn. 128.

²²³ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 95.

²²⁴ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 575.

²²⁵ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 90.

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 düzenleyecektir (Tasarı m. 402/1). Bu hükümle denetim raporunda bulunması gereken unsurlar sayılmıştır. Buna göre, denetim raporunda denetimin türü, kapsamı ve sonuçlarının açık, anlaşılır ve basit bir dille yazılmış olması gerekmektedir. Denetim raporunun amacı kamunun aydınlatılması dolayısıyla yatırımcıların korunması olması nedeniyle, denetim raporunun yatırımcılar ve ilgili kişiler tarafından rahatça anlaşılabilmesini sağlayabilmek için diline ayrı bir önem verilmiştir²²⁶. Tasarıda denetim raporuna ilişkin iki temel zorunluluk söz konusudur. Bunlardan biri denetim raporunun açıklık ilkesine uyması iken, diğeri denetim raporunun geçmiş yıl ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmasıdır.

Denetim raporlarının Tasarı m. 402’de belirtilen unsurları taşıması gerekmektedir. Aksi halde asgari unsurları taşımayan denetim raporları denetimin eksik, yetersiz ve kanuna aykırı yapıldığını gösterir. Denetçi, denetim sonrasında düzenlediği raporunu imzalayarak, yönetim kuruluna sunacaktır (Tasarı m. 402/7).

Tasarı m. 1524/1-j bendi gereğince; denetim raporlarının şirketin internet sitesinde yayımlanması gerekmektedir.

2.9.3.1.1. Finansal tablolara ilişkin denetim raporu

Denetçi değerlendirme yaparken şirketin; denetliyorsa ana şirketin ve topluluğun, finansal tablolarını esas alacaktır. Şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesinin şartları ile gelişmesi hakkında yönetim kurulunun yaptığı irdelemeleri Türkiye Denetim Standartlarında öngörülmüş bulunan ilgili çalışma ve raporlama standartlarının gösterdiği çerçevede değerlendirir; meğer ki, denetlenen belgeler buna olanak tanımasın (Tasarı m. 402/3).

Denetçi raporunda ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına ilişkin yanlışların bulunup bulunmadığı ve şirketin, Türkiye Denetim Standartları arasında yer alan işletmenin devamlılığı ile ilgili standartta öngörülmüş bulunan

²²⁶ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 576.

gereklilikler çerçevesinde saptanan belirsizlikler ve işletmenin sürekliliğini tehlikeye atan olguları açıklar. Tasarı m. 402/3'te belirtilen bu durumlar denetim raporunda açıklanması gereken asgari unsurlardır.

Denetim raporunda asgari unsurlar belirtildikten sonra denetim raporunun esas bölümüne ilişkin açıklamalara yer verilir. Denetim raporunun esas bölümünde, a) defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı b) yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir (Tasarı m. 402/4).

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ve Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı denetim raporunda belirtilir (Tasarı m. 402/5).

2.9.3.1.2. Yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetim raporu

Finansal tablolara ilişkin denetim raporundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemelerin, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilmesi yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetimini oluşturmaktadır (Tasarı m. 402/2). Tasarıda yıllık faaliyet raporunun ayrı bir rapora bağlanmasının gerekçesi; denetçinin, kural olarak, yıllık faaliyet raporunu denetlememesi, denetleyebilecek olanaklara sahip bulunmaması olarak gösterilmiştir²²⁷.

²²⁷ Çünkü yıllık faaliyet raporunda sadece finansal tablolar hakkında bilgiye yer verilmemekte bu rapor aynı zamanda, plan ve projeksiyonları, istihdam durumunu, pazar payını, pazarlamayı ve saireyi de içermektedir. Finansal tablolara ilişkin kısımların veya bütünüyle raporun denetçi tarafından denetlenmesine olanak yoktur. Bu sebeple, fıkra, yıllık faaliyet raporunun hangi noktalara özgülüneceğini açıkça belirtmektedir. Raporun bütünüyle denetlenip değerlendirilmesine uygun herhangi bir mekanizma anonim şirketin yapısı içerisinde bulunmamaktadır. Bunun bir eksiklik olduğu açıktır. Halka açık şirketlerde iç denetim komitesi bu boşluğu doldurabilir. Kapalı veya aile şirketi niteliğini taşıyan şirketlerde ise böyle bir mekanizmaya gereksinim duyulmadığı örtülü bir kabuldür (Tasarı m. 402/2 Gerekçesi).

Finansal tablolara ilişkin denetim raporunda olduğu gibi; denetçi bu değerlendirmeleri yaparken de, şirketin; denetliyorsa ana şirketin ve topluluğun, finansal tablolarını esas alacaktır²²⁸.

Denetçinin, yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ve Türkiye Muhasebe Standartları, kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığı konusunda bir değerlendirme yapması ve elde ettiği sonuçları ayrı bir rapor halinde yönetim kuruluna sunması gerekmektedir²²⁹.

2.9.3.1.3. Riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesine ilişkin denetim raporu

Denetim geçmişe yönelik bir inceleme olduğu halde, risk teşhisi gelecek ve geleceğin yorumuyla ilgilidir. Denetimin bir faaliyet olarak yönetilmesi söz konusu olmadığı halde, risk yönetilebilir ve yönetilmesi de gereklidir. Riskin yönetilmesindeki amaç; yönetimin, yönetim kurulunun ve genel kurulun dikkatli olmasını ve gerektiğinde organlarca derhal etkili önlemlerin alınmasını sağlamaktır²³⁰. Bu sebeple denetçinin düzenlemesi gereken diğer bir rapor riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesine ilişkin denetim raporudur. Ancak bu rapor ilgili komite kurulmuşsa denetçi tarafından düzenlenecektir.

Denetim çerçevesinde, riskin erken tespitine yönelik bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir (Tasarı m. 402/6). Denetçi, şirketi, finansal tabloları, gerçek resmî, dürüstçe göstermemesi dolayısıyla tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında belirlemeye uygun bir sistemin yönetim kurulu tarafından kurulup kurulmadığını, kurulmuşsa bu sistemin yapısını ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunacaktır (Tasarı m. 398/4).

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken tespiti, bunun

²²⁸ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 97.

²²⁹ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 578.

²³⁰ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 378 Gerekçesi.

için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde ise bu komite, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhal kurulacak ve ilk rapor kurulmayı izleyen bir ayın sonunda verilecektir (Tasarı m. 378/1). Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Raporun denetçiye de yollanması gerekmektedir (Tasarı m. 378/2). Riskin tespitine yönelik kurulan komite tarafından hazırlanan rapor, Tasarı m. 397 ve 398'deki sınırlar dahilinde denetime tâbidir²³¹. Şirketin varlığını, gelişimini ve devamını güvence altına almayı amaçlayan bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden biri olup Tasarıdaki önemli düzenlemelerden birisidir. Sermaye piyasası mevzuatına tâbi şirketler için kurumsal yönetim ilkeleri zaten geçerliliğini korumaktadır. Bu yüzden komitenin zorunluluğunun halka açık anonim şirketlerle sınırlı tutulması yerine belli büyüklükteki tüm şirketler için bir denetim komitesi kurulması ve bu komitenin görev tanımları arasında etkili iç kontroller, iç denetim ve riskin erken teşhisiyle ilgili sorumluluklar yüklenmesi daha etkili olacaktır²³².

Komitenin iki ayda bir yönetim kuruluna hükmün amacına ve ruhuna uygun rapor vermesi gerekmektedir. Komite, bazı yönetim kurulu üyelerinin görevlendirilmeleri suretiyle kurulabileceği gibi, tamamen üçüncü kişilerden de oluşabilir. Kanun tehlikelerin erken teşhisi komitesine aynı zamanda bir iç denetim komitesinin görevlerini de yüklemektedir. Bu sebeple halka açık anonim şirketlerde bu komitenin bir tarafsız yönetim kurulunun başkanlığında çalışması uygun olacaktır²³³.

2.9.3.2. Görüş Yazıları

Bağımsız denetim faaliyeti neticesinde denetçi denetim raporu dışında denetimin sonucu ile ilgili görüşlerini de bir yazıyla belirtmek zorundadır. Denetim raporları ile denetim sonucu görüş yazıları birbirinden farklı belgeler olup bu fark

²³¹ ALANTAR, Tasarıda Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 226.

²³² CÖMERT, N., "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol", www.denetimnet.net , (Erişim tarihi: 17.10.2009).

²³³ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 378 Gerekçesi.

rapor kelimesi yerine “yazı” kelimesi kullanılarak açıkça ortaya konulmuştur²³⁴. Denetim raporlarında denetimle ilgili açıklamalar yer alırken denetim sonucu görüş yazılarında ise denetimle ilgili değerlendirmeler yer alır²³⁵.

Denetçi, denetimin sonucunu, bir görüş yazısıyla belirtir. Görüş yazısı, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında, denetçinin, denetimin sonucuna ilişkin değerlendirmesini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, m. 398 uyarınca yapılan denetimde herhangi bir aykırılık belirlenmediğini; denetim sırasında oluşan bilgilere ve Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca yaptığı değerlendirmeye göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, şirketin ve topluluğun malvarlığıyla finansal durumuna ve kârlılığına ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığını açıklar (Tasarı m. 403). Böylece denetçinin denetim faaliyeti sırasında elde ettiği deliller neticesinde, şirketin finansal tablo ve yıllık raporlarının mevzuatta belirtilen hususlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ve raporda bulunması gereken diğer hususlarla ilgili denetim sonucuna ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı belge görüş yazısı olarak kabul edilmektedir²³⁶.

Denetçi denetim sonucundaki görüşünü üç yazıdan birini vererek açıklar. Bunlar; olumlu görüş yazısı, sınırlı olumlu görüş yazısı, olumsuz görüş yazısıdır. Bu üç yazı dışında yazı verilmesi veya herhangi bir yazı verilmemesi mümkün değildir. Düzeltme şartına bağlı olumlu görüş, hükmün kaynağı olan Alman öğretisinde kabul görmesine rağmen Tasarıda açıkça yer almamaktadır. Denetim sonucunda verilen her üç yazının da gerekçeli olması zorunludur. Açık anlatım ve bildirim ilkesi denetim sonucu görüş yazıları için de geçerlidir²³⁷.

²³⁴ “Yazı” teriminin tercih edilmesinin sebepleri şunlardır: (1) “Rapor” denilseydi, 402. 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 (Tasarı m. 403 Gerekçesi).

²³⁵ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 579.

²³⁶ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 579.

²³⁷ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 403 Gerekçesi.

Denetçinin bu üç görüş yazısı dışında başka bir yazı vermesi veya hiç yazı vermemesi ise mümkün değildir. Ancak Tasarıda, denetçiye belli şartların varlığı halinde görüş vermekten kaçınma olanağı da getirilmiştir²³⁸.

Denetçi, olumlu, sınırlı olumlu veya olumsuz görüş yazısını yer ve tarih koyarak imzalar. Olumlu, sınırlı olumlu veya olumsuz görüş yazısından hangisinin verildiği denetleme raporunda açıkça belirtilir (Tasarı m. 403/3).

2.9.3.2.1. Olumlu görüş yazısı

Olumlu görüş yazısı, şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ilişkin hükümlere uygun olduğunun denetçi tarafından saptanarak açıklanması ve doğrulanmasıdır. Olumlu görüş yazısı bu yönüyle önemli olup, genel kurulun finansal tablo ve yıllık rapora dayanarak karar alabilmesine olanak sağlamak ve yöneticilerin ibrasına dayanak oluşturmaktadır²³⁹. Bunun için denetçi tarafından olumlu görüş yazısı veya en azından sınırlı olumlu görüş yazısı verilmesi gerekmektedir²⁴⁰.

Denetçi denetim sonucunda olumlu görüş verdiği takdirde, yapılan denetimde herhangi bir aykırılık belirlenmediğini, denetim sırasında oluşan bilgilerine ve Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca yaptığı değerlendirmeye göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, şirketin ve topluluğun malvarlığıyla finansal durumuna ve kârlılığına ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığını açıklar (Tasarı m. 403/1).

Olumlu görüş yazısı; denetim sonucunda yönetim kurulunun sorumluluğunu gerektirecek bir durumun mevcut olmadığına, eğer varsa sorunlara işaret edilerek herkes tarafından anlaşılabilir bir dille anlatılması gerekmektedir (Tasarı m. 403/2). Böylece muhasebe ve hukuk bilgisi olmayan pay sahiplerine de belirtilen

²³⁸ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 98.

²³⁹ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 403 Gerekçesi.

²⁴⁰ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 580.

görüş yazısı ve dayanak raporu anlama ve buna göre görüşünü oluşturup genel kurulda objektif oy kullanma imkanı verilmektedir²⁴¹.

2.9.3.2.2. Sınırlı olumlu görüş yazısı

Sınırlı olumlu görüş yazısı denetçinin denetim neticesinde vardığı sonucun esas itibariyle olumlu olduğunu ancak olumlu görüş yazısından farklı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna veya esas sözleşmeye bir takım aykırılıkların mevcut olduğunu ortaya koyan bir görüş yazısıdır²⁴².

Denetçi, çekinceleri varsa, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş yazısı verebilir. Sınırlanmış görüş, finansal tabloların yetkili kurullarca düzeltilebileceği durumlarda ve finansal tablolarda açıklanmış bulunan sonuçta etkisi sınırlı olan aykırılıkların varlığında verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği yazıda açıkça gösterilmelidir (Tasarı m. 403/3)²⁴³.

Sınırlı olumlu görüş yazısı, kavramdan da anlaşılacağı üzere olumlu bir yazıdır. Bu yazı denetçinin vardığı sonucun esas itibariyle olumlu olduğunu ifade etmektedir. Denetimde Türkiye Muhasebe Standartları gereği gibi uygulanmışsa, sadece bazı sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen aykırılıklar varsa; temel hatalar, hileler, aykırılıklar, gizlemeler mevcut değilse; belgesiz kayıt yapılmamışsa, dayanak belgeler sahte değilse; aykırılıklar önemli tutarlara varmayan, ihmal edilebilen tahsil tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalardan, ıskontolardan, değer düzeltmelerinden doğuyorsa, sınırlı olumlu görüş yazısı verilebilir²⁴⁴.

Sınırlı olumlu görüş yazısı, somut olaya göre bir değerlendirmeyi gerektirmektedir. Bu yazı ne çekinceli görüş yazısı ne de olumsuz görüş yazısıdır. Sistemimizde çekinceli görüş yazısı yoktur. Sınırlı olumlu görüş yazısında yer alan sınır, denetçinin kendisini sorumluluktan korumak için koyduğu çekinceleri ifade

²⁴¹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 99.

²⁴² ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 581.

²⁴³ Tasarı m. 403/3 hükmü, Alt Komisyon tarafından yapılan değişiklikten sonraki halidir.

²⁴⁴ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 403 Gerekçesi.

etmeyip, sonuçların ne kadar ve ne ölçüde dayanak olabileceğini göstermektedir²⁴⁵. Sınırlandırılmış görüş, düzeltilebilir ve düzeltilmese bile etkisi sınırlı olan aykırılıklara işaret eden olumlu bir görüştür. Sınırlamanın ve olumsuz görüşün gerekçesi verilir. Bu nedenle, sınırlamanın konusu, amacı ve kapsamı belirli ve açık olmalıdır.

Sınırlı olumlu görüş yazısı her ne kadar olumlu bir yazı olarak kabul edilse de, şirket yönetim kurulu açısından bir takım yaptırımlar içermektedir. Sınırlı olumlu ve olumsuz görüş yazıları veya görüş vermekten kaçınılan durumlarda;

- Genel kurul, söz konusu finansal tabloları esas alarak, açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan herhangi bir karar alamayacak,
- Şirket yönetim kurulu, görüş tarihinden itibaren iki iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırarak ve toplantı tarihinde geçerlilik kazanacak şekilde istifa edecek,
- Genel kurul, istifa edenlerin yerine geçmek üzere, yeni bir yönetim kurulu seçecek,
- Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar hazırlatarak, denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar (Tasarı m. 403/5)²⁴⁶.

Görüldüğü gibi, denetçinin denetim sonucunda sınırlı olumlu görüş yazısı vermesi şirket yönetim kurulunun istifasını gerektirecektir²⁴⁷.

2.9.3.2.3. Olumsuz görüş yazısı

Denetçi denetim neticesinde olumlu görüş yazısının aksine şirket finansal tablolarının ve yıllık raporlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmeye aykırı olduğu kanaatindeyse olumsuz görüş yazısı verir. Denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi halinde, söz konusu finansal tabloların sonuçlarına

²⁴⁵ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 403 Gerekçesi.

²⁴⁶ Tasarı m. 403/5 hükmü, Hükümetin teklif ettiği Tasarı'nın ilk metninde yer almayıp Alt Komisyon tarafından eklenmiştir.

²⁴⁷ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 100.

dayanılarak hiçbir karar alınamaz. Çünkü denetlenen yılsonu finansal tablolarının, faaliyet döneminin sonuçlarını belirlemediği, belirlemeye uygun olmadığı açıkça ortada olup, kâr veya zarar gerçek değildir dolayısıyla açıklanan sonuçlar gerçek sonucu yansıtmamaktadır²⁴⁸.

Denetçi, olumsuz görüş yazısı vererek hazırlanan tablo ve raporların muhasebe ilkelerine uygun olmadığını ve şirketin gerçek durumunu yansıtmadığını iddia etmektedir²⁴⁹. Bu nedenle şirketin gerçek durumunu yansıtmayan tablo ve raporlara dayanarak genel kurulun karar almasına imkân tanınmamıştır. Aynı duruma ilişkin Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu p. 256'da yapılan düzenlemede yılsonu finansal tablolarının bâtil olduğuna ilişkin bir hükme yer verilmiştir. Tasarıda böyle bir düzenlemeye, butlan sebeplerinin ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerekliliğini ortaya çıkaracağı ve denetçi raporuna bir çeşit mahkeme kararı gücü tanıyacak olması nedeniyle yer verilmemiştir. Ancak, öğretinin ve mahkeme kararlarının butlan sonucuna varmalarına bir engel yoktur²⁵⁰.

Olumsuz görüş yazısı verilmesi durumunda, genel kurulun mevcut yönetim kurulunu görevden alarak, yeni bir kurul seçmesi ve kurula gerçeği yansıtan finansal tabloları çıkarması talimatını vermesine ve yeni tabloları, denetçiye denetletebilmesi mümkündür.

Denetim sonucunda denetçi tarafından verilen olumsuz görüş yazısı, şirket yöneticilerinin sorumluluğuna sebep olacak bir belge olarak kabul edilebilir. Yöneticilerin ibra edilmemesi kararına karşı dava açılıp, ibra mahkeme kararı ile sağlanabildiği gibi, olumsuz görüş yazısının iptali ile olumlu görüş yazısı verilmesinin karara bağlanması da mahkemeden istenebilir. Böyle bir dava, tedbir kararı bulunmadığı sürece, genel kurulun ne yeni bir yönetim kurulu seçmesine ne de yeni yılsonu finansal tablolarının çıkarılmasına engel değildir²⁵¹.

Sınırlı olumlu görüş yazısında olduğu gibi olumsuz görüş yazısında da şirket ve yöneticileri açısından ağır sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Denetçi tarafından olumsuz görüş yazısı verilmesi durumunda;

²⁴⁸ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 403 Gerekçesi.

²⁴⁹ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 582.

²⁵⁰ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 403 Gerekçesi.

²⁵¹ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 403 Gerekçesi.

- Genel kurul, söz konusu finansal tabloları esas alarak, açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan herhangi bir karar alamayacak,
- Şirket yönetim kurulu, görüş tarihinden itibaren iki iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırarak ve toplantı tarihinde geçerlilik kazanacak şekilde istifa edecek,
- Genel kurul, istifa edenlerin yerine geçmek üzere, yeni bir yönetim kurulu seçecek,
- Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar hazırlatarak, denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır (Tasarı m. 403/5).

Olumsuz görüş yazısının sonuçlarının yöneticiler ve şirket açısından ne kadar ağır olduğu açıkça ortadadır. Bu sebeple denetçi ancak, büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş yazısı vermelidir. Bu nedenle denetçinin yoruma ve değerlendirmelere dayalı olumsuz görüş yazısı vermesi Tasarının sistemiyle bağdaşmaz. Şartları varsa olumsuz görüş yazısı verilmesi sadece denetçinin takdirine kalmış bir seçenek değil, aynı zamanda denetçi için kanunî bir yükümlülüktür²⁵².

2.9.3.2.4. Görüş vermekten kaçınma

Kural olarak denetçinin denetim faaliyeti neticesinde denetim sonucunu belirten bir görüş yazısı vermesi gerekmektedir. Ancak Tasarı bazı hallerin varlığı halinde denetçiye görüş vermekten kaçınma imkânı vermiştir.

Denetlemenin Tasarıda belirlenen denetim ilke ve esaslarına uygun olarak yapılmasına ve sonuçlara varılmasına imkân vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetimde önemli kısıtlamaların yapılmış olması durumunda denetçi, ispatlarını gösterme zorunluluğu olmadan, ancak gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilecektir (Tasarı m. 403/4)²⁵³. Tasarıya göre

²⁵² Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 403 Gerekçesi.

²⁵³ Tasarı m. 403/4 hükmü, Hükümetin teklif ettiği Tasarı'nın ilk metninde yer almayıp Alt Komisyon tarafından eklenmiştir.

denetçi; yukarıda belirtilen iki durumun varlığı halinde görüş vermekten kaçınma hakkına sahipken, bunların dışında bir nedene dayanarak görüş vermekten kaçınma hakkına sahip değildir. Görüş vermekten kaçınmaya ilişkin hüküm Tasarının ilk metninde yer almamış, Alt komisyon tarafından sonradan eklenmiştir. Tasarıda görüş vermekten kaçınma için gerekli haller belirtilmesine rağmen, ne Tasarı metninde ne de gerekçesinde madde metninde yer alan belirsizlik ve kısıtlama kavramlarına ilişkin bir açıklama getirilmemiştir. Bu konudaki boşluğun gerek öğreti gerekse mahkeme kararları ile ileride doldurulması mümkündür²⁵⁴.

Denetçi, denetim faaliyeti sırasında çalışma alanının şirket tarafından sınırlandırılması nedeniyle yeterli delil elde edemeyerek, şirket malî tabloları hakkında herhangi bir görüş oluşturamamışsa görüş vermekten kaçınır²⁵⁵. Denetçinin görüş vermekten kaçınabilmesi için yaptığı denetim faaliyetinin bu haliyle denetim standartlarına uygun olup olmadığının belirsiz olması veya şirket tarafından denetim faaliyetinin sınırlandırılmış olması gerekmektedir. Denetim faaliyetinin şirket tarafından değil başka kişilerce sınırlandırılması halinde görüş vermekten kaçınılıp kaçınılamayacağı belirsizdir.

Denetçinin görüş vermekten kaçınabilmesi ispat koşuluna bağlı olmayıp denetçinin sadece gerekçesini belirtmesi yeterlidir. Bu durumda denetçi, yaptığı denetim faaliyetinin kapsam itibarıyla bir görüş bildirmek için yeterli olmadığını bu nedenle denetimin denetim standartlarına uygun yapılmadığını nedenleri ile açıklamalıdır²⁵⁶.

Denetçinin görüş vermekten kaçınması halinde de Tasarı m. 403/5'te yer alan olumsuz görüş yazısının sonuçları aynen ortaya çıkacaktır (Tasarı m. 403/4). Bu yönüyle denetçinin görüş vermekten kaçınması ile olumsuz görüş vermesi arasında fark yoktur.

Tasarının sınırlı olumlu ve olumsuz görüş yazısı ile görüş vermekten kaçınma halinin tek bir hükümle aynı sonuçlara bağlanması yerinde bir düzenleme değildir. Çünkü söz konusu durumlar şirket açısından oldukça ağır sonuçlar doğurmaktadır.

²⁵⁴ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 102.

²⁵⁵ KEPEKÇİ, C., Bağımsız Denetim, 4. Baskı, Ankara, 2000, s. 209.

²⁵⁶ KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, s. 209.

Denetim sonucunda denetim standartlarına, kanuna ve esas sözleşmeye ilişkin bir takım aykırılıkların tespit edildiğini belirten sınırlı olumlu görüş yazısı ile tamamen aykırı olduğunun tespit edildiğini belirten olumsuz görüş yazısının bir tutularak aynı sonuca bağlanması hakkaniyete aykırıdır. Denetimin kanuna ve denetim standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilememesi sebebiyle görüş vermekten kaçınılması halinin de aynı şekilde sınırlı olumlu ve olumsuz görüş yazıları ile aynı sonuca bağlanması doğru değildir. Arasında önemli farklar olan, sınırlı olumlu ve olumsuz görüş yazıları ile görüş vermekten kaçınma halinin farkları ve kanuna, esas sözleşmeye ve denetim standartlarına aykırılık dereceleri dikkate alınarak farklı sonuç ve yaptırımlara bağlanması kanımca daha yerinde bir düzenleme olacaktır.

2.10. ÖZEL DENETİM

2.10.1. Genel Olarak

Tasarıda özel denetim yürürlükteki kanuna göre farklı ve daha kapsamlı düzenlenmiştir. Özel denetim isteme hakkı yürürlükteki kanunda m. 348’de tek maddede ele alınırken, Tasarıda 438 ile 444. maddeler arasında düzenleme getirilmiştir. Ayrıca Tasarıda şirketler topluluğuna ilişkin olarak özel denetimle ilgili 207 ve 406. maddeler arasında düzenleme yapılmıştır. Çalışmamızın konusu anonim şirketlerin denetimi ile ilgili olduğu için burada Tasarıda pay sahibinin kişisel hakları içinde yer alan özel denetim isteme hakkı başlığı altında düzenlenen özel denetim konusu ele alınacaktır.

Özel denetim konusu yürürlükteki kanun sisteminde sadece anonim şirketler için geçerli iken Tasarıyla bu kurum anonim şirketlerin yanında limited²⁵⁷ ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için de kabul edilmiştir²⁵⁸. Sonuç

²⁵⁷ Anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır (Tasarı m. 635/1).

²⁵⁸ Denetim dâhil birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır (Tasarı m. 565/2).

olarak Tasarıda yer alan özel denetim isteme hakkı sermaye şirketlerinin²⁵⁹ tamamı için uygulanacaktır²⁶⁰.

2.10.2. Özel Denetimin Şartları

Tasarıda özel denetçinin kural olarak mahkeme tarafından atanacağı kabul edilerek, özel denetim isteme hakkının iki farklı usûle göre gerçekleşeceği belirtilmiştir. Bu usûllerden biri pay sahibi tarafından özel denetim isteme hakkının genel kurulda kullanılması ve bu istemin genel kurulca kabul edilmesi üzerine mahkeme tarafından özel denetçi atanmasıdır. Diğer usûl ise genel kurul tarafından özel denetim isteminin reddedilmesi üzerine azlığın özel denetim istemini mahkemeden talep etmesi ve mahkemenin de talebi kabul etmesiyle özel denetim yapılmasına ve özel denetçi atanmasına karar verilecektir²⁶¹.

2.10.2.1. Genel Kurulun Kabulü Halinde Özel Denetçi Atanması

Her paysahibi, paysahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteyebilir (Tasarı m. 438/1).

Pay sahibinin genel kurulda özel denetim talebini yapabilmesi için gündemde bu konuda madde bulunması şart değildir²⁶². Genel kurulun özel denetime karar verebilmesi için öncelikle bu yönde bir talebin genel kurula iletilmesi gerekir. Görüldüğü gibi Tasarıda yürürlükteki kanundan farklı olarak azlık yanında münferit pay sahiplerine de özel denetim isteme hakkı tanınmaktadır²⁶³. Tasarıda istemin nasıl

²⁵⁹ Tasarıda; kollektif ile komandit şirket, şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi kabul edilmiştir (Tasarı m. 124/2).

²⁶⁰ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 125.

²⁶¹ NARBAY, Ş., “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim Yapılması Şartları ve Özel Denetçinin Atanması Usulü”, Prof. Dr. Hüseyin ÜLGİN’e Armağan, I. Cilt, 1. Bası, İstanbul, 2007, s. 292.

²⁶² Madde gerekçesinde; gündeme bağlılık ilkesinin bu kurumu işlemez hale getirdiği, mevcut kanunun altmış yıllık uygulamasında söz konusu şart dolayısıyla özel denetim müessesesinin nadiren uygulanabildiği vurgulanmıştır (Tasarı m. 438/1 Gerekçesi).

²⁶³ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 125.

yapılacağına ilişkin bir düzenleme olmasa da, özel denetim yapılmasına ilişkin istemi içeren bir dilekçenin genel kurula sunulması gerekmektedir²⁶⁴.

Pay sahiplerinin özel denetim isteme hakkını kullanabilmesi için madde metninden anlaşılan iki ön şart söz konusudur. Bunlardan ilki, pay sahiplerinin özel denetim istediği konunun, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olması, diğeri ise pay sahibinin bu konuda öncelikle bilgi alma veya inceleme hakkını kullanmış olması gerekmektedir.

Özel denetimi sadece pay sahibi talep edebilir. İntifa hakkı ve tahvil sahipleri ile alacaklılara bu hak tanınmamıştır. Söz konusu hakkın anılan kişilere esas sözleşme ile verilip verilemeyeceği tartışmalıdır. Bilgi alma veya inceleme hakkını kullanmış pay sahibi ile özel denetim isteyen pay sahibinin aynı kişi olması zorunlu değildir, ancak konu aynı olmalıdır²⁶⁵.

Özel denetimle ancak belirli olayların açıklığa kavuşturulması mümkündür. Bu nedenle özel denetçinin şirket yönetimi hakkında kapsamlı bir inceleme yapması gerekmekte, sadece belli olayları açıklığa kavuşturması gerekmektedir²⁶⁶.

Genel kurul kendisine gelen özel denetim yapılması istemini oylamaya sunmak zorundadır. Yapılan oylama sonucu genel kurul öneriyi reddedebilir. Genel kurul istemi onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir (Tasarı m. 438/2). Otuz günlük süre düzenleyici bir hüküm olup, hak düşürücü nitelikte değildir. Mahkeme, şartların mevcut olup olmadığını inceleyerek kararını verecektir. Madde metninden anlaşıldığı üzere, mahkeme incelemesini dosya üzerinden yaparak karar verecektir²⁶⁷.

Genel kurulun özel denetçi atanması istemini onaylamasından sonra, istemde bulunan pay sahibi mahkemeye başvurmadan denetçiyi kendisi belirleyebilmelidir. Ancak usûl ekonomisine uygunluk açısından, istemde bulunan pay sahibinin

²⁶⁴ NARBAY, Tasarıya Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim, s. 293.

²⁶⁵ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 438/1 Gerekçesi.

²⁶⁶ NARBAY, Tasarıya Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim, s. 305.

²⁶⁷ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 438/1 Gerekçesi.

belirlediği denetçiyi şirketin kabul etmemesi durumunda, denetçinin mahkeme tarafından atanması yolu tercih edilmelidir²⁶⁸.

2.10.2.2. Genel Kurulun Reddi Halinde Özel Denetçi Atanması

Tasarıya göre pay sahiplerinin genel kuruldan özel denetim isteme hakkı bulunsa da, genel kurulun bu isteği onaylama zorunluluğu yoktur. Ancak genel kurulun özel denetim istemini reddetmesi halinde azlık mahkemeden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir²⁶⁹. Genel kurulun özel denetim talebini reddetmesiyle ortaya azlık hakkı çıkmaktadır. Başka bir deyişle, pay sahibi özel denetim talebinde bulunmuş, ancak talep genel kurul tarafından reddedilmişse, sadece azlık mahkemeden özel denetçi tayin etmesini isteyebilecektir²⁷⁰.

Yürürlükteki kanun sisteminde azlığın genel kuruldan özel denetçi atamasını istemesi ve talebin reddi halinde mahkemeye başvuru yolu kabul edilmiştir. Tasarıda ise azlık gibi münferid pay sahipleri de özel denetim isteme hakkına sahiptir.

Pay sahiplerinin özel denetim talebinin genel kurul tarafından reddedilmesi hâlinde, 1) Sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde yirmide birini oluşturan paysahipleri veya 2) Paylarının itibarî değeri toplamı en az birmilyon Türk Lirası olan paysahipleri üç ay içinde mahkemeden özel denetçi atamasını isteyebilir (Tasarı m. 439/1). Üç aylık dava açma süresi hak düşürücü süredir.

Özel denetim talebinde bulunan dilekçe sahiplerinin, kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlâl ederek, şirketi veya paysahiplerini zarara uğrattıklarını, ikna edici bir şekilde ortaya koymaları hâlinde özel denetçi atanır (Tasarı m. 439/2). Bu düzenleme ile hangi hallerde özel denetçinin atanabileceği belirtilmiştir. Bu şekilde bir sınırlamanın, özel denetçiliğin işlevini zayıflatıp uygulanamaz hale getirebilmesi mümkündür. Çünkü, bu durumda azlığın istemi üzerine mahkeme tarafından özel denetçi atanması sadece şirketin veya pay sahiplerinin zarara uğratılması durumunda mümkün olup diğer hallerde ise şirket

²⁶⁸ MOROĞLU, Tasarı, s. 223.

²⁶⁹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 126.

²⁷⁰ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 439/1 Gereğesi.

genel kurulu istediği takdirde mümkün olacaktır²⁷¹. Sonuçta özel denetim isteminin reddedilmesi ve reddedilen konunun şirketin veya pay sahiplerinin zarara uğratılmasına ilişkin olmaması durumunda mahkemeye müracaat hakkı sınırlandırılmış olacaktır. Özel denetçi atanmasına ilişkin “zarara uğratıldıklarının ikna edici şekilde ortaya konulması” koşulunun yerine getirilmesi neredeyse imkansız olup bu koşulun “zarara uğratıldıkları konusunda belirtiler bulunması” şeklinde yumuşatılması daha yerinde olacaktır²⁷².

Mahkemenin, azlığın talebi üzerine özel denetçi atayabilmesi için, 438. maddedeki şartların somut olayda var olup olmadıklarını incelemesi yanında, ikinci fıkrada yer alan şartı da araması gerekmektedir. Söz konusu ek şart, kanunun veya esas sözleşmenin ihlâl edilmesi suretiyle şirketin veya pay sahiplerinin zarara uğratılmış olmasıdır. İhlâl anonim şirketler hukukunun yazısız kurallarına aykırılığı da kapsamaktadır. Bu ek şartın usul hukuku anlamında geçerli delillerle ispatı şart koşulmamış, ikna edici olgularla veya inandırıcı bir şekilde ortaya konulması yeterli görülmektedir. Zarardan kastedilen borçlar hukuku anlamında malvarlığı eksilmesidir²⁷³. Ancak burada zararın somut olarak gerçekleşmiş olması gerekli olup ileriye yönelik zarar tehlikesi dikkate alınmamalıdır²⁷⁴.

Özel denetim istemine ilişkin başvuru neticesinde mahkeme, şirketi ve istem sahiplerini dinledikten sonra kararını verecektir (Tasarı m. 440/1). Mahkeme istemi yerinde görürse, istem çerçevesinde inceleme konusunu belirleyerek bir veya birden fazla bağımsız uzmanı görevlendirebilir (Tasarı m. 440/2). Mahkemenin bu konuda vereceği karar kesindir. Mahkeme kararını vermeden şekli şart olan dilekçe sahibini dinlemek zorunda olduğu gibi, kanun veya esas sözleşme ihlâlinin sonucunda şirket veya pay sahiplerinin zarara uğradığının ikna edici bir şekilde ortaya konmasını oluşturan maddî şartları da aramakla yükümlü olup, talebi yerinde görmesi durumunda, özel denetimin konusunun belirlenmesi zorunludur²⁷⁵.

²⁷¹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 127.

²⁷² MOROĞLU, Tasarı, s. 224.

²⁷³ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 439/2 Gerekçesi.

²⁷⁴ NARBAY, Tasarıya Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim, s. 305.

²⁷⁵ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 440 Gerekçesi.

2.10.3. Özel Denetimin Konusu ve Kapsamı

Özel denetim yapılabilmesi için iki farklı usul olduğunu yukarıda açıklamıştık. Özel denetimin konusu genel kurulun özel denetim talebini kabul durumuna göre değişiklik göstermektedir. Buna göre pay sahibi tarafından özel denetim isteme hakkının genel kurulda kullanılması ve bu istemin genel kurulca kabul edilmesi üzerine mahkeme tarafından özel denetçi atanması halinde özel denetimin konusu ve kapsamı, bilançonun gerçekliğini veya tereddüt doğuran noktalarını incelemek, şirketin kuruluşuna veya yönetim işlerine ilişkin usûlsüzlüklerin veya kanun ya da esas sözleşme hükümlerine aykırılıklar olacaktır²⁷⁶.

Diğer usûl olan genel kurul tarafından özel denetim isteminin reddedilmesi üzerine azlığın özel denetim istemini mahkemeden talep etmesi ve mahkemenin de talebi kabul etmesiyle özel denetim yapılmasına karar verilmesi halinde denetimin konusu ve kapsamı daralacaktır. Bu durumda Tasarı m. 439/2 gereğince kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıkları, ikna edici bir şekilde ortaya koyulduğu takdirde özel denetim bu konu ve kapsamda yapılabilecektir.

Tasarıda şirketler topluluğunda özel denetim konusu ayrıca düzenlenmiştir. Bağlı şirketlerde; denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi veya riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin, bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bir bağlı şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir (Tasarı m. 207). Burada sadece bağlı şirketin pay sahiplerine özel denetim isteme hakkı tanınarak, kapsamda sadece denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin görüş belirttiği hilenin veya dolanın açığa çıkarılması olarak belirlenmiştir²⁷⁷.

Topluluk ilişkileri için özel denetim, a) denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya b) yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli

²⁷⁶ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 128.

²⁷⁷ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 129.

hukukî işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa; herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir (Tasarı m. 406). Topluluk ilişkileri için özel denetim yapılabilmesi için pay sahiplerinden herhangi birisinin mahkemeye müracaatı gerekmektedir.

2.10.4. Özel Denetçinin Atanması ve Azli

Tasarıda denetçi olabilecekler sınırlı sayıda belirtilmesine rağmen, özel denetimin yapısı gereği özel denetçiler için bir sınırlama getirilmemiştir²⁷⁸. Mahkeme, şirketi ve istem sahiplerini dinledikten sonra özel denetçi atanmasına ilişkin kararını verecektir (Tasarı m. 440/1). Mahkeme istemi yerinde görürse, istem çerçevesinde inceleme konusunu belirleyerek bir veya birden fazla bağımsız uzmanı görevlendirebilecektir. Mahkemenin bu konudaki kararı kesindir (Tasarı m. 440/2).

Hâkim, tamamen kendi takdiriyle somut olaya ve incelenmesi istenen konuya göre bir veya birden fazla bağımsız uzmanı özel denetçi olarak görevlendirir.

Tasarıda özel denetçiye ilişkin bir niteleme yapılmamıştır. Özel denetçinin sahip olması gereken vasıflardan biri konuyla ilgili olmasıdır²⁷⁹. Konunun uzmanı tarafından özel denetimin gerçekleştirilmesi özel denetimin amacına daha uygun olacaktır. Ayrıca özel denetçi bağımsız olmalıdır. Özel denetçinin bağımsız olması talimatlar doğrultusunda hareket etmeden özel denetimi gerçekleştirmesini ifade eder. Burdaki bağımsızlık, şirket yönetiminden bağımsız olmanın yanı sıra, pay sahipleri ve denetçilerden de bağımsız olmayı ifade eder.

Tasarıda denetçi olamayacak kişiler açıkça belirtilirken özel denetçilerle ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda denetçilik yapamayacak kişilerle ilgili Tasarı m. 400'ün kıyasen özel denetçiler için de uygulanması mümkündür.

²⁷⁸ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 130.

²⁷⁹ NARBAY, Tasarıya Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim, s. 322.

Tasarıda özel denetçinin azline ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda haklı sebepler varsa mahkeme tarafından atanan özel denetçi yine mahkeme kararı ile azledilmelidir²⁸⁰.

2.10.5. Özel Denetim Sırasındaki Yükümlülükler

Özel denetim sırasında taraflara getirilen yükümlülükler Tasarı m. 441'de belirtilmiştir. Denetçi, özel denetimi amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işlerini gereksiz yere aksatmadan yapmakla yükümlüdür (Tasarı m. 441/1).

Özel denetçi, şirketin özel denetimin sonuçlarına ilişkin görüşünü alacaktır (Tasarı m. 441/4). Yanlış anlamaları ve yönlendirilmeleri önlemek amacıyla raporun verilmesinden önce özel denetçi saptadığı sonuçların doğru olup olmadığını, hatalı belirlenmeler içerip içermediğini tespit için yönetim kurulu ile görüşür²⁸¹.

Özel denetçi de sır saklamakla yükümlüdür (Tasarı m. 441/5). Yönetim kurulu; şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin vermekle yükümlüdür (Tasarı m. 441/2). Özel denetim sırasında kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyımlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. İhtilaf hâlinde kararı mahkeme verir. Mahkemenin kararı kesindir (Tasarı m. 441/3).

Özel denetim belli bir konu ile çerçevelendiği için inceleme ve bilgi alma hakkı da bu konu ile sınırlıdır. Özel denetçiye bilgi verme ile yükümlü kişiler hükümde sınırlı olarak sayılmıştır. Özel denetçinin, şirkette inceleme yaparken ve bilgi alırken güçlkle karşılaşması örneğin; şirkete sokulmaması, defterlere ve diğer belgelere ulaşmasının engellenmesi, bilgi verilmesinin reddedilmesi gibi durumlarla karşılaşması olasıdır. Bütün bu hallerde özel denetçiye, görevini yapabilmesi için mahkemeye başvurabilme hakkı tanınmıştır²⁸².

²⁸⁰ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 130

²⁸¹ Türk Ticaret Kanunu Tasarı m. 441/4 Gerekçesi.

²⁸² Türk Ticaret Kanunu Tasarı m. 441/3 Gerekçesi.

2.10.6. Özel Denetime İlişkin Rapor

Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir (Tasarı m. 442/1). Mahkeme, özel denetçinin sunduğu raporu şirkete tebliğ edecek ve şirketin, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğrattıracak ve bu sebeple istem sahiplerine sunulmamasına ilişkin istemi hakkında karar verecektir (Tasarı m. 442/2). Mahkeme, şirket ve istem sahiplerine, açıklanan rapor hakkında, değerlendirmeleri bildirmek ve ek soru sormak olanağını tanıyarak (Tasarı m. 442/3). Özel denetçi kendisine verilen görev çerçevesinde her şeyi inceleyebilir, fakat her bilgiyi ve tespitini raporuna koyamaz; şirket sırlarını ve şirketin korunacak menfaatlerini gözetmek zorundadır²⁸³.

Tasarı m. 442'de yapılan düzenlemede özel denetim sonucu sunulan raporda neyin açıklanıp neyin açıklanmayacağını özel denetçiye değil, şirketin talebi üzerine mahkemeye bırakılmıştır. Mahkeme şirket sırları ve korunmaya değer menfaatler yönünden raporda bir ayıklama işlemi yaptıracaktır. Bu işlem sonucunda açıklanan rapora ilişkin, şirkete ve dilekçe sahiplerine görüş beyan etmek ve ek sorular sormak olanağı tanıyarak, amaca hizmet etmeyen ve şirkete zarar verebilecek bir rapor verilmesine engel olunmak istenmiştir²⁸⁴.

Rapora ilişkin değerlendirmelerin alınmasından sonra, yönetim kurulu, raporu ve buna ilişkin değerlendirmeleri, ilk genel kurula sunacaktır (Tasarı m. 443/1). Her pay sahibi, genel kurul toplantısını izleyen bir yıllık süre içinde şirketten raporun ve yönetim kurulunun görüşünün bir suretinin verilmesini isteyebilir (Tasarı m. 443/2).

Denetim raporları gibi mahkeme tarafından açıklanmasına karar verilen özel denetçi raporlarının da şirketin internet sitesinde yayımlanması gerekmektedir (Tasarı m. 1524/1-j).

²⁸³ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 442/1 Gerekçesi.

²⁸⁴ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 442/3 Gerekçesi.

2.10.7. Özel Denetim Giderlerinin Karşılanması

Özel denetim giderlerinin karşılanması, özel denetim isteğinin genel kurul tarafından kabul edilip edilmemesine göre farklılık oluşturmaktadır. Genel kurulun özel denetçi atanmasına karar vermesi halinde özel denetim giderleri şirkete aittir (Tasarı m. 444/2).

Özel denetim talebinin genel kurul tarafından reddedilmesi üzerine, mahkeme özel denetçi atanmasını kabul etmişse, şirketçe ödenmesi gereken avansı ve giderleri belirler. Özel hâl ve şartların haklı göstermesi hâlinde giderler, kısmen veya tamamen istem sahiplerine yükletilebilir (Tasarı m. 444/1).

2.11. İŞLEM DENETÇİSİ

Tasarı denetimle ilgili birçok maddesinde işlem denetçisinden bahsetmesine rağmen tanımını doğrudan yapmamıştır. Ancak, Tasarı m. 400'ün gerekçesinde işlem denetçisini, şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen kişi olarak tanımlamıştır. İşlem denetçisine ilişkin açıklamalar gerekçede verilmiş olmakla birlikte, *ARKAN* Tasarıda işlem denetçisinin açıkça tanımlanması gerektiği kanaatindedir²⁸⁵. İşlem denetçisi, denetçi gibi kapsamlı bir denetim yapmayıp şirketteki belirli işlemleri denetleyen kişidir.

İşlem denetçisinin göreve atanması ve görevden alınması kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse genel kurul tarafından gerçekleştirilecektir (Tasarı m. 400/4). Kural olarak işlem denetçisini atama ve azıl yetkisi, genel kurulun uhdesindedir. Ancak yetkinin esas sözleşme ile başka bir organa bırakılması mümkündür. Diğer yandan işlem denetçisini seçme yetkisinin şirket yönetim kuruluna bırakılması da mümkündür. Aksi kanunda öngörülmediği sürece, genel kurul herhangi bir menkul kıymetin çıkarılmasını ve hükümleriyle şartlarını saptamak ve bununla ilgili işlem denetçisi seçmek yetkisini, en çok onbeş ay için yönetim kuruluna bırakabilir (Tasarı m. 505).

²⁸⁵ ARKAN, S., “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na İlişkin Değerlendirmeler”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Konferans, Bildiriler-Tartışmalar, Ankara, 13-14/Mayıs/2005, s. 54.

İşlem denetçisinin nitelikleri kanunda açıkça belirtilmemiştir. Ancak, Tasarı m. 400’de belirtilen denetçinin niteliklerine ve denetçi olmaya engel hallere ilişkin şartların işlem denetçilerine de uygulanacağı atıfla belirtilmiştir (Tasarı m. 400/4).

İşlem denetçisi ile ilgili olarak Tasarıda derli toplu bir düzenleme yapmak yerine ilgili maddelerde yeri geldikçe değinilme yoluna gidilmiştir. İşlem denetçisinin yapacağı denetimin konusunu şirketin kuruluşu, sermaye artırımı, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı oluşturmaktadır.

Anonim şirketlerin kuruluşu için gerekli olan belgelerden birisi de işlem denetçisi raporudur (Tasarı m. 336). Bu nedenle Tasarıyla anonim şirketlerin kuruluş işlemlerinin bir işlem denetçisi tarafından denetlenmesi ve denetime ilişkin bir rapor düzenlenmesi zorunludur²⁸⁶.

Kuruluş denetimini gerçekleştirecek ve rapor düzenleyecek olan işlem denetçisi bağımsız denetim kuruluşu olabileceği gibi, orta ve küçük ölçekli ile halka açık olmayan anonim şirketlerde en az bir yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir de kuruluş denetimi yapmaya ve rapor düzenlemeye yetkilidir (Tasarı m. 351). Ancak kuruluş aşamasında olan bir anonim şirketin ne ölçekte olduğunun belirlenmesi mümkün olamayacağından, ölçek ayırımı yapmadan kuruluş işlemlerinin tercihe dayalı olarak bağımsız denetim kuruluşu, yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir tarafından denetlenmesine imkân sağlanmalıdır²⁸⁷.

İşlem denetçisi kuruluş denetimi sonrasında verdiği raporunda;

- Payların tamamının taahhüt edildiğini,
- Pay bedellerinin, kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan en az tutarlarının, kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını ve buna ilişkin banka mektubunun mevcut olduğunu, bu yükümün dolanıldığına ilişkin açık bir belirti bulunmadığını,

²⁸⁶ ALTAŞ, S., “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Getirilen Denetim Müessesesi: Kuruluş Denetçiliği”, Yaklaşım Dergisi, S. 198, Haziran-2009, s. 234.

²⁸⁷ ALTAŞ, Tasarıda Kuruluş Denetçiliği, s. 234.

- Aynî sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirme yapıldığını, mahkemece resmîyet verilen raporun dosyaya sunulduğunu,
- Kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu,
- Kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı bir değer ve işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve
- Diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını açıkça belirtecektir (Tasarı m. 351).

İşlem denetçisine şirketin belirli işlem ve faaliyetlerini denetleme görevi verilmiştir. Şirketin belirli işlem ve faaliyetlerini denetleyecek işlem denetçisi ile şirketin finansal tabloları ile yıllık raporlarını denetlemekle görevli denetçinin aynı bağımsız denetim kuruluşu olup olamayacağı tartışmaya açıktır. Burada işlem denetçisi olarak kuruluş işlemlerini denetleyen denetçi ile sermaye artırımı, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçilerini ayrı değerlendirmek gerekir. Kuruluş denetimini gerçekleştirecek olan işlem denetçisi, kurucu ortakların şirket kurma iradelerini ortaya koyması sonrası seçilen, organları oluşmamış dolayısıyla henüz tüzel kişiliğe haiz olmayan bir şirketin kuruluş işlemlerini denetlemekle görevlidir. Kuruluş denetçisi kurulacak olan şirketin sermayesini oluşturan payların taahhüt edilip edilmediği, pay bedellerinin ödenip ödenmediği, şirket malvarlığının gerçeği yansıtip yansıtmadığını, kanuna aykırı bir durum olup olmadığını tespit etmekle ve bunu düzenleyeceği raporda açıkça belirtmekle görevlidir. Kuruluş denetçisinin yaptığı denetim sonrasında düzenlediği rapor şirketin kurulabilmesi için zorunlu olan belgelerden birisidir (Tasarı m. 336). Bu bakımdan kuruluş denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşu ile şirketin malî tablo, yıllık rapor ve diğer faaliyetlerini denetleyecek bağımsız denetim kuruluşunun aynı kuruluş olmaması gerekir. Çünkü şirketin kuruluş işlemini gerçekleştiren ve şirketin kurulması için zorunlu olan belgelerden işlem denetçisi raporunu düzenleyerek şirketin kurulmasının kanuna ve esas sözleşmeye uygun olup olmadığı yönünde görüşünü açıklayan denetçinin, şirket malî tabloları, yıllık raporları ve faaliyetlerini denetlerken bağımsız ve tarafsız hareket edebilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, Tasarıda bu konuda bir engel olmasa da kuruluş

denetimini gerçekleştirecek işlem denetçisi ile malî tablo, yıllık rapor ve faaliyet denetimini gerçekleştirecek bağımsız denetçinin farklı bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi olması denetimin etkinliği açısından daha uygun olacaktır.

Kuruluş işlemi dışında işlem denetiminin konusunu oluşturan sermaye artırım, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı gibi şirket işlemleri denetimi ile, şirketin malî tablo, yıllık rapor ve diğer faaliyetlerinin denetiminin aynı bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır. Çünkü sermaye artırım, azaltım, bölünme, birleşme gibi işlemler, kuruluş işlemlerini tamamlayarak organlarını oluşturan ve tüzel kişiliğe haiz bir şirket tarafından gerçekleştirilebilir. Bu nedenle bu işlemlerin denetiminin şirketin malî tablo, yıllık rapor ve faaliyetlerini denetleyen bağımsız denetim kuruluşu tarafından gerçekleştirilmesinde denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı açısından bir sakınca yoktur. İşlem denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu ile şirketin malî tablo, yıllık rapor ve faaliyetlerini denetleyecek bağımsız denetim kuruluşunun farklı kuruluşlar olması, dışarıdan bakıldığında güvenilirlik bakımından olumlu sonuçlar doğurarak, yatırımcılar açısından bir tercih sebebi olacaktır.

İşlem denetçilerine ayrıca, kendilerini ilgilendiren konularda genel kurulda hazır bulunma görevi verilmiştir (Tasarı m. 407/2). İşlem denetçilerinin kendilerini ilgilendiren konularda genel kurula katılmaları, Tasarının emredici hükmü ile bir yükümlülüktür. Üyeler ve denetçiler genel kurulda görüş bildirebileceği belirtilirken, işlem denetçilerinin görüş bildirip bildiremeyeceği belirsizdir. Kanımca bu belirsizliğin sebebi, işlem denetçisi ifadesinin unutulması yada denetçiler ifadesinin işlem denetçilerini de kapsayacak şekilde kullanılmasıdır. İşlem denetçileri kendilerini ilgilendiren konularda genel kurula katılmalı ve yine kendilerini ilgilendiren konularda görüş bildirebilmelidir²⁸⁸.

²⁸⁸ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 125.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TASARIYA GÖRE DENETÇİLERİN HUKUKİ SORUMLULUĞU

3.1. GENEL OLARAK

Türk Ticaret Kanunu sisteminde denetçilerin, kanun veya esas sözleşme ile kendilerine yüklenen görevleri hiç veya gereği gibi yapmamaları nedeniyle doğan zararlardan kusursuz olduklarını ispat etmedikçe denetçilerin sorumlu oldukları kabul edilmiştir (TTK m. 359). Bu nedenle denetçiler, kusurlu olmaları durumunda, şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı sorumludurlar. Denetçiler aynı zamanda sır saklamakla da yükümlüdürler. Mevcut kanun sisteminde denetçilerin sorumluluktan kurtulmaları kusursuz olduklarını ispat etmelerine bağlıdır.

Tasarı “denetim” tâbirini denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşları için kullanmıştır. Halbuki “denetçi” tâbiri aynı zamanda denetimi fiilen icra eden uzmanlar (görevliler) için de kullanılmaktadır. Bu sebeple bu bölümde bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunu inceleyeceğiz.

Sorumluluk kavramı, bir kişinin başkasına verdiği zararı giderim yükümlülüğü olarak tanımlanabilir. Sorumluluk hukukunun konusu; zarar verenin, zarar görenin uğramış olduğu zararı karşılaması, tazmin etmesidir²⁸⁹. Hukuki sorumluluk ise bir zararın giderimi ile ilgili tüm sözleşmeden doğan sorumluluğu ve sözleşme dışı doğan sorumluluğu kapsamaktadır. Hukuki sorumluluk zarara uğrayanın zararını gidermeyi amaçlarken, cezaî sorumluluk toplumu korumayı amaçlar.

Tasarı ile getirilen bağımsız denetim faaliyetinin denetim ilke ve kurallarına uygun şekilde yerine getirilmesi bir zorunluluktur²⁹⁰. Denetim, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak ve özenle yapılmalıdır (Tasarı m. 398). Bağımsız denetim faaliyetinin denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması neticesinde başta şirket ve pay sahipleri olmak üzere

²⁸⁹ EREN, F., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, İstanbul, 2003, s. 444.

²⁹⁰ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 584.

ilgili bir çok kişinin mağdur olması olası bir durumdur²⁹¹. Bu olası durumun gerçekleşmesi halinde ise bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin hukuki sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin sorumluluğu sadece hukukî boyutta kalmayıp aynı zamanda idarî ve cezaî sorumlulukları da söz konusudur. Ancak burada bizi ilgilendiren durum bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin hukukî sorumluluğu olacaktır.

Tasarı denetçilerin hukukî sorumluluğunu niteliğine göre; aslen genel (Tasarı m. 554) ve özel olmak üzere sır saklama yükümlülüğü (Tasarı m. 404) ile birlikte düzenlemiştir.

3.2. DENETÇİLERİN GENEL OLARAK HUKUKİ SORUMLULUĞU

Anonim şirketlerde denetçilerin sorumluluğuna ilişkin genel düzenleme Tasarı m. 554'te yapılmıştır. Şirketin ve şirketler topluluğunun;

- Yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi,
- Şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi,
- Özel denetçiler;

kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar (Tasarı m. 554).

Bu nedenle anonim şirketlerin kuruluşu²⁹² da dahil olmak üzere işleyişinde ve belirli işlemlerin denetiminde görev alan denetçiler kusurlu olarak vermiş oldukları zararlardan dolayı şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı

²⁹¹ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 123.

²⁹² Kuruluş denetçisi 554. madde anlamında işlem denetçisi olup, anılan madde ve ilgili diğer maddelere göre sorumludur (Tasarı m. 351 Gerekçesi).

sorumludurlar²⁹³. Tasarıda denetçilerin pay sahiplerine karşı sorumluluğunun açıkça düzenlenmesi yerinde ve olumlu bir düzenlemedir²⁹⁴.

Denetçilerin kural olarak kusursuz oldukları ancak zarara ilişkin kusuru iddia edenin ispatla yükümlü olduğu açıkça belirtilerek, söz konusu sorumluluk türü kusur sorumluluğu olarak kabul edilmiştir (Tasarı m. 554). Bu durum yürürlükteki kanunda farklı şekilde düzenlenmiştir. Yürürlükteki kanuna göre; denetçiler kanun veya esas sözleşme ile kendilerine yükletilen görevlerini hiç veya gereği gibi yapmamalarından doğan zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen sorumludurlar (TTK m. 359). Yani denetçilerin kural olarak sorumluluktan kurtulabilmesi için kusursuz olduğunu ispatlamaları gerekmektedir. Tasarıda ise durum tamamen değişerek denetçilerin sorumluluğunun doğması için zarar gören kişiler tarafından denetçinin kusurlu olduğunun ispatlanması gerekecektir. Denetçilerin sorumluluğuna ilişkin tasarıda getirilen düzenleme yerinde değildir. Çünkü denetim faaliyetinin tamamen dışında yer alan zarar görmüş ilgililerin, yaptığı denetim faaliyeti sırasında zarara sebebiyet veren denetçilerin kusurlu olduklarını ispatlama külfetini yüklemek doğru değildir. Doğru olan, denetçinin yaptığı denetim faaliyeti sırasında meydana gelen zararda kusurunun olmadığını ispatlamasıdır. Anonim şirketin genel olarak denetimine ilişkin sorumluluğunun (Tasarı m. 554) yanında özel sorumluluk hali olan denetçilerin sır saklama yükümünü ihlâl etmeleri halinde tâbi oldukları sorumluluk (Tasarı m. 404) ayrıca düzenlendiği için, genel sorumluluğa ilişkin hüküm kural olarak, sır saklama yükümlülüğünün ihlâlinde uygulanmayacaktır.

Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir (Tasarı m. 555). Ayrıca pay sahipleri tazminatın sadece şirkete ödenmesini de isteyebilirler. Pay sahibi tarafından açılan davalarda, hukukî ve maddî sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme dava giderleriyle avukatlık ücretinin davalıya yükletilemediği hâllerde, davacı pay sahibisiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaşır.

²⁹³ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 585.

²⁹⁴ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 586.

Denetçilere karşı açılacak olan sorumluluk davası, şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde açılır (Tasarı m. 561).

3.2.1. Müteselsil Sorumluluk

Denetçilerin sorumluluğu ile ilgili olarak şartların varlığı hâlinde teselsüle ilişkin Tasarı m. 557 uygulanacaktır (Tasarı m. 554 Gerekçesi). Birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları hâlinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar kişisel olarak kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır (Tasarı m. 557/1).

Tasarıda kabul edilen müteselsil sorumluluk, yürürlükteki kanunda olduğu gibi farklılaştırılmış teselsülü esas almaktadır. Farklılaştırılmış teselsül, meydana gelen zararın müteselsil sorumlular tarafından, kusurlarına ve somut olayın koşullarına göre tazmin edilmesi anlayışına dayanmaktadır.

Müteselsil sorumluluk ağırlaştırılmış sorumluluk olmayıp, birden çok kişinin birlikte verdikleri zarardan dolayı zarar görene karşı birlikte sorumlu olmalarıdır. Zarardan sorumlu olmayan, yani uygun nedensellik bağının dışında kalan kişinin alacaklının korunması uğruna sorumlu tutulması, müteselsil sorumluluk kavramıyla bağdaşmadığı gibi hukuka da aykırıdır²⁹⁵.

Davacı birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebilir ve hâkimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebilir (Tasarı m. 557/2). Müteselsil sorumluluğun uygulandığı hallerde, sorumluların tek başlarına ve birlikte verdikleri zarar birbirinden ayrılarak, ortak verilen zararda kusurun ağırlığına ve diğer indirim sebeplerine göre farklılaştırılmış teselsüle gidilmelidir²⁹⁶. Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir (Tasarı m. 557/3).

Bağımsız denetimin, denetim ilke ve esaslarına uygun yapılmaması nedeniyle şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılara karşı doğacak zararlardan bağımsız denetim kuruluşu başta olmak üzere denetim faaliyetini bizzat gerçekleştiren bağımsız

²⁹⁵ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 557 Gerekçesi.

²⁹⁶ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 557 Gerekçesi.

denetçiler müteselsil olarak sorumlu olacaktır. Yani bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayan denetçiler müteselsilen sorumludur. Bunun dışında işlem denetçileri ve özel denetçilerin de bağımsız denetim kuruluşu ve denetçiler ile birlikte sorumlu tutulabilmeleri mümkündür.

3.2.2. Genel Nitelikli Sorumlulukta Zamanaşımı

Sorumlu olanlara karşı tazminat isteme hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar (Tasarı m. 560). Ancak zararı doğuran fiilin aynı zamanda cezaî sorumluluk gerektirmesi ve cezaî sorumluluğun daha uzun dava zamanaşımına tâbi bulunması halinde, tazminat davasında ceza zamanaşımı süresi geçerli olacaktır.

3.3. DENETÇİLERİN ÖZEL NİTELİKTEKİ HUKUKİ SORUMLULUĞU

Denetçilerin sorumluluğuna ilişkin genel sorumluluğunun dışında özel nitelikte sorumlulukları da bulunmaktadır. Tasarı denetçilerin özel nitelikteki hukuki sorumlulukları hakkında ayrı ayrı düzenlemeler sevk etmiştir.

3.3.1. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Denetçiler yaptıkları denetim faaliyeti sırasında anonim şirketin önemli bilgi ve belgelerine ulaşabilmektedir. Anonim şirketle ilgili bu bilgilerin ifşa edilmesi halinde hem şirketin hem de ilgili diğer kişilerin zarara uğraması muhtemeldir. Bu nedenle denetçilerin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi durumu tasarıda ayrıca düzenlenmiş ve ihlalin sonuçları önemli yaptırımlara bağlanmıştır.

Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak

kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağılı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir (Tasarı m. 404/1).

Denetçiler, denetim sırasında öğrendikleri tüm bilgileri, gizli nitelikte olduğu açıkça belirtilsin veya belirtilmesin saklamak zorundadırlar. Ancak, bir konunun sır niteliğinde olup olmadığı, denetim faaliyeti sırasında öğrenilip öğrenilmediği denetleme ile ilgili olup olmadığı, somut olayın özelliğine göre ayrı ayrı saptanacaktır²⁹⁷.

Denetçinin bir bağımsız denetleme kuruluşu olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar (Tasarı m. 404/3). Bu nedenle sadece denetçiler değil hükümde belirtilen herkes denetim faaliyeti sırasında öğrendiği denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını saklamakla yükümlü olup, bunları izinsiz olarak kullanamayacaktır²⁹⁸. Bu yükümlülüğün ihlal edilmesi halinde şirkete karşı sorumluluk doğacaktır.

Sorumluluğun doğması için sırrın kullanılması şarttır. Kullanma sonucunda bir yarar elde edilmiş olması zorunlu değildir. Kullanmadan sadece içeriden öğrenenlerin ticareti ve borsa anlaşılmalıdır. Sırrın denetlenen şirketin izniyle kullanılması sorumluluğu ortadan kaldırır. İzin denetlenen anonim şirketin yasal temsilcisi tarafından verilmesi gerekmektedir²⁹⁹.

Denetçiler denetim sırasında öğrendikleri anonim şirketle ilgili sırları hem saklamakla hem de kullanmamakla yükümlüdürler³⁰⁰. Denetçilerin, saklamakla ve kullanmamakla yükümlü olduğu bu sırlar, denetim sırasında öğrendikleri denetleme ile ilgili iş ve işletme sırlarıdır. Bu nedenle herkes tarafından bilinen veya şirket tarafından önceden açıklanmış şeyler sır olarak kabul edilemeyeceği gibi bunların açıklanması da denetçinin sorumluluğunu doğurmaz³⁰¹.

Denetçinin denetim sırasında tarafsız ve bağımsız olması ne kadar önemliyse denetim faaliyeti sona erdikten sonra da aynı derecede bağımsız ve tarafsız olması

²⁹⁷ AYTAÇ, Sır Saklama Yükümlülüğü, s. 217.

²⁹⁸ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 144.

²⁹⁹ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 404 Gerekçesi.

³⁰⁰ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 587.

³⁰¹ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 404 Gerekçesi.

gerekir. Sır saklama yükümlülüğü bir yönüyle de denetim sonrasında denetçinin tarafsız ve bağımsız olmasına yönelik bir düzenlemedir.

Tasarı m. 404/1’de sır saklama yükümlülüğüne karşı sorumlu olunacaklar şirket ve bağlı şirketle sınırlandırılmıştır. Ancak sır saklama yükümlülüğünün ihlali halinde sadece şirket veya bağlı şirket zarar görmemekte pay sahipleri, şirket alacaklıları ve ilgili bir çok kişi zarar görebilmektedir. Bu nedenle sorumlu olunanların sınırlandırılması yerinde değildir³⁰².

Denetçinin genel olarak sorumluluğunda olduğu gibi sır saklamadan doğan sorumluluğu da kusur sorumluluğudur ancak sır saklamadan doğan sorumluluk bazı durumlarda miktar itibariyle sınırlandırılmıştır³⁰³. Sınırlı sorumluluk sadece ihmali davranış olması halinde söz konusudur. Sır saklama yükümlülüğünün yerine getirilmesinde ihmâli bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, herbir 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 (Tasarı m. 404/2).

İhmalleriyle zarara sebebiyet verenler hükümde üst sınırı gösterilmiş tazminat miktarı ile sorumlu olurken, kasıtlı eylemde bulunanlar için bir sınır söz konusu değildir. Kusurun derecesine göre sorumluluğun değişmesi BK m. 43’te hâkime somut olayın özelliklerine ve kusurun ağırlığına göre tazminatın şeklini ve kapsamının derecesini saptamak yetkisine benzemektedir. Ancak Tasarıda tazminatın şeklini ve kapsamını belirleme konusundaki hâkimin takdir yetkisi sınırlandırılmış, bizzat Tasarı kusurun derecesine göre tazminat tutarını belirlemiştir³⁰⁴.

Sır saklama sorumluluğunun ihlalinden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir (Tasarı m. 404/4). Bu nedenle şirketin tazmin

³⁰² ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 587.

³⁰³ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 404 Gerekçesi.

³⁰⁴ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 404 Gerekçesi.

talebinde bulunmayacağı veya yasal sınırın altında bulunabileceğine yönelik sözleşmeler herhangi bir hüküm ifade etmeyecektir³⁰⁵.

Denetçinin sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tâbi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanacaktır. Ancak burda zamanaşımı süresinin başlangıcına esas alınacak süreden, raporun imzalandığı mı yoksa yayımlandığı tarih mi anlaşılması gerektiği belirsizdir. Burda zamanaşımı süresinin başlangıcı olarak denetim raporunun aleniyet kazandığı tarih olan yayımlanma tarihinin esas alınması gerekmektedir³⁰⁶.

Tasarı m. 404'te belirtilen denetçi ve diğer kişilerin davranış yükümünden doğan sorumluluğunun yanı sıra ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümlerinin saklı olacağı da ayrıca belirtilmiştir (Tasarı m. 404/6)³⁰⁷.

Denetçilerin sır saklama yükümlülüğü olduğu gibi anonim şirket pay sahiplerinin bilgi alma hakkı, kişisel haklar arasında Tasarıda sayılmıştır. Ancak pay sahiplerinin denetçilerden bilgi alma hakkı denetimin yapılma şekli ve sonuçları ile sınırlıdır (Tasarı m. 437/2). Denetçinin bilgi verme yükümlülüğü üstlendiği görevin bir sonucudur. Denetçilere denetimin nasıl yapıldığı, yerinde yönetim yapılıp yapılmadığı, denetimde sondaj usulünün hangi sıklıkta uygulandığı ve kaç uzmanın çalıştırıldığı gibi denetime ilişkin her soru sorulabilir³⁰⁸. Denetçi pay sahibi tarafından kendisine sorulan soruları bağımsızlığını öne sürerek bilgi vermekten kaçınamaz. Denetçi, pay sahibinin istediği bilgiyi verdiği takdirde, şirket sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye düşeceğini gerekçe göstererek istemi reddedebilir (Tasarı m. 437/3). İstemin haksız olarak reddedilmesi halinde pay sahibinin mahkemeye başvurma hakkı vardır (Tasarı m. 437/5).

³⁰⁵ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 145.

³⁰⁶ ÇELİK, Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, s. 589.

³⁰⁷ Tasarı m. 404/6 hükmü, Hükümetin teklif ettiği Tasarı'nın ilk metninde yer almayıp Alt Komisyon tarafından eklenmiştir.

³⁰⁸ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 437/2 Gerekçesi.

3.3.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması

Şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin, beyanların ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı hâlinde bunlara katılanlar sorumludur (Tasarı m. 549).

Bu düzenlemede denetçileri ilgilendiren durum madde metninde yer alan işlemlerle ilgili belgeler ifadesidir. Bu ifade ile denetime ilişkin belgeler de bu kapsama girecek ve işlem denetçilerinin sorumluluğunu doğuracaktır. Bu nedenle madde metninde sayılan işlemlere ilişkin işlem denetçisinin düzenlediği rapor ve yazıların yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan dolayı belgeyi düzenleyen işlem denetçileri ve kusurunun varlığı halinde bunlara katılanlar da Tasarı m. 549 gereğince sorumlu olacaktır³⁰⁹. Ayrıca bu fiil için Tasarıda cezaî sorumluluk da öngörülmüştür.

3.3.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanlar ve Ödeme Yetersizliğinin Bilinmesi

Sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla, şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilirler ve payların karşılıkları ile zararı faiziyle birlikte müteselsilen öderler (Tasarı m. 550/1).

Bu düzenleme ile sermayede bir boşluk kalmamasını sağlamak amacıyla, kusurlu olmaları şartıyla şirket yetkililerinin bu payları üstlenmesini ve zararın varlığı halinde bu zarardan müteselsilen sorumlu olmaları hükme bağlanmaktadır. Aynı ilkeler kanun ve esas sözleşme gereği ödenmesi gereken pay karşılıkları için de geçerlidir. Şirket yetkilisi geniş anlamda; kurumlari, yönetim kurulu üyelerini ve

³⁰⁹ ALTAŞ, Şirket Denetimi, s. 145.

işlem denetçilerini kapsar. Şartların varlığı halinde müteselsil sorumluluk hükümleri uygulanır³¹⁰.

Sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bilen ve buna onay verenler, söz konusu borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumludur (Tasarı m. 550/2). Bu hüküm, kusur ilkesine dayanan bir sorumluluğu düzenlemektedir³¹¹. Tasarıda bu fiil için de ayrıca cezai sorumluluk kabul edilmiştir.

3.4. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ HUKUKİ SORUMLULUĞU

3.4.1. Genel Olarak

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu denetim faaliyetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun yapılıp yapılmamasıyla ilgilidir. Genel kabul görmüş denetim standartları ilk kez 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir³¹². Genel kabul görmüş denetim standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlıkta incelenebilir.

Genel standartlar denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgili olan standartlardır. Bu standartlar denetçinin mesleki eğitim ve deneyimini, bağımsız davranmasını ve mesleki özenini belirler³¹³.

Çalışma alanı standardı denetim sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu planlama ve gözetim, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme, yeterli ve güvenilir kanıt toplamanın usullerini belirler³¹⁴.

Raporlama standartları ise, denetçi görüşünü belirlerken uyulması zorunlu olan kurallardır. Bu kurallar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum, genel

³¹⁰ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 550/1 Gerekçesi.

³¹¹ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı m. 550/2 Gerekçesi.

³¹² KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, s. 14.

³¹³ GÜREDİN, Denetim, s. 43-44.

³¹⁴ KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, s. 17.

kabul görmüş muhasebe ilkelerinin değişmezliği, malî tablolardaki açıklamaların yeterliliği ve görüş bildirme olarak özetlenebilir³¹⁵.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Amerika Birleşik Devletleri'nde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır.

Türkiye'de ise halka açık şirketlerin bağımsız denetim çalışmalarında uyulmak üzere SPK tarafından Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri X, No:22) yayınlanmıştır³¹⁶. Ayrıca SPK, finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve malî özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir³¹⁷ (SerPK Ek m. 1/1³¹⁸).

Bağımsız denetim sisteminin temel amacı, kamuya yayımlanacak olan malî tabloların gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması olup, denetim sırasında gerekli mesleki özenin gösterilip gösterilmediği ve denetlenen şirketin kusurlu olarak gerçeğe aykırı denetim raporu hazırlanmasına sebep olup olmadığı sorumluluğun belirlenmesinde temel unsurlardır³¹⁹.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu hukukumuzda detaylı bir şekilde düzenlenmeyip genel hükümlere atıf yapılması yoluna gidilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşları, denetledikleri malî tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludur (SerPK m. 16/4). Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış

³¹⁵ KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, s. 19.

³¹⁶ RG, 12.06.2006 T. ve 26196 S.

³¹⁷ ÖNDER, Türk Hukukunda İç Denetim, s. 124.

³¹⁸ SerPK Ek m. 1, 15.12.1999 T. ve 4487 sayılı Kanun m. 27.

³¹⁹ ULUSOY, Y., Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, 1. Baskı, Ankara, 2007, s. 189.

Denetleme Hakkındaki Yönetmelik³²⁰ m. 18’de de denetleme nedeniyle doğacak zararların hukuki sorumluluğunun bağımsız denetleme kuruluşuna ait olduğu belirtilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu, bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun yapılıp yapılmamasıyla ilgili olup, sorumluluğun kaynağı genelde malî tablo ve raporlar konusunda verilen görüşlerden kaynaklanmaktadır³²¹.

Sermaye piyasası özelliği itibarıyla önemli risklerin oluşabileceği bir alan olduğu için bağımsız denetleme faaliyeti oldukça önem taşımaktadır. Bağımsız denetleme faaliyetinin taşıdığı bu önem nedeniyle denetimi gerçekleştirecek olan bağımsız denetim kuruluşlarına bazı sorumluluklar yüklenmiştir. Bağımsız denetim kuruluşları, müşterilerin ve üçüncü kişilerin bağımsız denetim faaliyeti nedeniyle uğradıkları zararlardan hukuken sorumludurlar. Aynı zamanda bu kuruluşların cezai sorumlulukları da doğabilmektedir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun etkin bir şekilde düzenlenmesi, başta pay sahipleri olmak üzere tüm ilgili kişilerin menfaatinedir.

3.4.2. Bağımsız Denetim Kuruluşu

Bağımsız denetim faaliyetinden kaynaklanan zararlardan dolayı sorumlu olanların başında bağımsız denetim kuruluşu gelmektedir. Bağımsız denetim kuruluşu bağımsız denetim sözleşmesinin tarafı olması ve denetim raporu düzenlemesinden dolayı ilk önce sorumlu tutulmaktadır³²². Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu kanun, yönetmelik ve tebliğlerde açıkça belirtilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetim sözleşmesinin tarafı olarak denetim faaliyetini gerçekleştirmesi ve denetim raporu düzenlemesi sebebiyle denetim faaliyeti sebebiyle doğan zararlardan ilk başta kendisi sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşlarına karşı açılan sorumluluk davalarında bağımsız denetleme

³²⁰ RG, 13.12.1987 T. ve 19663 S.

³²¹ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 127.

³²² ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 173.

kuruluşunun ödeme gücü önemli olup bu nedenle bağımsız denetçiler yerine bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu kabul edilmiştir³²³.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasından önce, bağımsız denetim faaliyeti sırasında ve bu faaliyetin sonunda değerlendirme aşamalarında ortaya çıkabilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu, bağımsız denetim sözleşmesinin ihlalinden, haksız fiilden veya her ikisinden de kaynaklanabilir³²⁴.

Bağımsız denetim kuruluşu denetim faaliyetini ilgili mevzuata, denetim standartlarına ve bağımsız denetim sözleşmesine uygun şekilde gerçekleştirmek zorundadır. Bağımsız denetim kuruluşu ile denetlemeye tâbi müşteri ortaklık arasında bağımsız denetim sözleşmesi imzalandığı için bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu esas olarak sözleşmeye dayanmaktadır. Bu nedenle sözleşmenin hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi nedeniyle sorumluluğu düzenleyen BK m. 96 hükmü uygulanacaktır. Bağımsız denetim kuruluşunun, müşteriye karşı sözleşmeden doğan sorumluluğu için bağımsız denetim sözleşmesinin varlığı, bu sözleşmenin ihlali, zarar, kusur ve sözleşmeye aykırılık ile zarar arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekmektedir³²⁵. Bağımsız denetim kuruluşu BK m. 96 gereğince sorumluluktan kurtulabilmesi için kusurlu olmadığını ispatla yükümlüdür. Bağımsız denetim kuruluşları denetim faaliyetini denetçiler ve yardımcı diğer kişiler aracılığıyla yerine getirmektedir. Bu sebeple bağımsız denetim kuruluşları, denetçilerin ve yardımcı şahısların borca aykırı davranışlarından dolayı yardımcı şahsın fiilinden doğan sorumluluğu düzenleyen BK m. 100'e göre sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşu gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini ispatlasa dahi BK m. 100 gereği sorumluluktan kurtulamaz. Bağımsız denetim kuruluşları, organlarının fiillerinden MK m. 50, TTK m. 138 gereği sorumlu olduğu gibi, BK m. 55'e göre istihdam eden ve BK m. 100'e göre ifa yardımcısı olarak sorumludur³²⁶.

Bağımsız denetim kuruluşları ile üçüncü kişiler arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmadığından bu kişilere karşı haksız fiil sorumluluğu doğmaktadır. Haksız fiil

³²³ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 173.

³²⁴ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 128.

³²⁵ KILIÇOĞLU, A. M., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 9. Bası, Ankara, 2007, s. 472.

³²⁶ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 194.

sorumluluğunun oluşması için BK m. 41'e göre; hukuka aykırı fiil, kusur, zarar ve uygun illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim standartlarına, ilke ve kurallarına aykırı davranması halinde hukuka aykırı fiil oluşmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşunun haksız fiil sorumluluğunda kusuru ispat yükü zarar görenin üzerindedir.

Tasarıda denetçiler, kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de paysahipleri ile şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zararlardan dolayı sorumludurlar. Tasarıda denetçilerin sorumluluğunun doğması için kusuru ispatlama yükümü zarar gören kişilere bırakılarak kusur sorumluluğu esas alınmıştır (Tasarı m. 554).

3.4.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetim faaliyeti, bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri şirket arasında yapılan bir sözleşme çerçevesinde yürütülür. Bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim faaliyetinin yerine getirilmesi için zorunludur. Ancak, Tasarıda bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Tasarıdaki emredici hükümler dışında kalan durumlarda, özellikle tarafların yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi açısından bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri şirket arasında imzalanan, bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye ait malî tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığının ve denetim standartlarına uygun olup olmadığının belirlenmesini ve elde edilen sonuçların rapora bağlanması borcu altına girdiği, buna karşılık müşteri şirketin ücret ödeme borcu altına girdiği bir sözleşmedir³²⁷. Bağımsız denetim sözleşmesi nitelik itibarıyla kendine özgü bir sözleşmedir.

Bağımsız denetim sözleşmesi, iş görme edimine dayandığı için BK'da düzenlenen hizmet, vekâlet ve eser sözleşmeleri ile benzerlikler taşımaktadır. Hizmet sözleşmesinde işçi, ücret karşılığında işverene bağımlı olarak, işverenin gözetimi ve denetimi altında, işverenin talimatları doğrultusunda iş görme edimini

³²⁷ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 61.

ifa eder³²⁸. Bağımsız denetim sözleşmesi ile hizmet sözleşmesi arasındaki tek benzerlik edimin ücret karşılığında yerine getirilmesidir. Hizmet sözleşmesinde işçi işverene bağımlı olarak onun yönetimi ve denetimi altında çalışırken, bağımsız denetim sözleşmesinde bağımsız denetim kuruluşu hiç kimsenin yönetimi ve denetimi olmadan serbestçe çalışır³²⁹. Bağımlı olma, emir ve talimat alma açısından iki sözleşme farklılık göstermektedir.

Vekâlet sözleşmesi, vekile müvekkilinin menfaatine ve iradesine uygun olarak bir iş görmeyi, bir zaman kaydına tâbi olmadan ve nispeten bağımsız olarak yapma borcunu yükler³³⁰ (BK m. 386). Vekâlet sözleşmesinde vekil, sözleşmede yer verilmesi halinde veya teamül olan hallerde ücrete hak kazanır. Bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetim faaliyeti sırasında müşteri şirket dâhil hiç kimseden talimat almadığı gibi özel olarak kimsenin menfaatini ve iradesini gözetmez³³¹. Bağımsız denetim sözleşmesi tam bağımsızlık ve ücretin zorunlu olması yönünden vekâlet sözleşmesinden farklıdır.

Eser sözleşmesi ile yüklenici, belirli bir eserin yaratılmasını borçlanırken iş sahibi ise ücret ödeme borcu altına girer³³² (BK m. 355). Bu bakımdan bağımsız denetim faaliyeti sonunda hazırlanan bağımsız denetim raporu eser sözleşmesine konu olabilir³³³. Bir eserin (sonucun) ücret karşılığı meydana getirilmesi eser sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi arasındaki en önemli benzerliktir. Eser sözleşmesi, diğer iş görme sözleşmelerine nazaran iş görenin en fazla bağımsız olduğu sözleşme olsa da bağımsız denetim kuruluşunun sahip olduğu kadar bağımsızlık söz konusu değildir. Eser sözleşmesini, tarafların tek taraflı veya karşılıklı olarak feshederek sona erdirmeye imkânı varken, bağımsız denetim sözleşmesini tarafların kendi iradeleri ile sona erdirebilmesi için belirli şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak bağımsız denetim sözleşmesi, benzer sözleşmelerle karşılaştırıldığında, iş görme amacı güden sözleşmeler arasında en fazla eser

³²⁸ SÜZEK, S., İş Hukuku, 2. Bası, İstanbul, 2005, s. 191-192.

³²⁹ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 156.

³³⁰ ARAL, F., Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 5. Baskı, Ankara, 2003, s. 403.

³³¹ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 70.

³³² ARAL, Borçlar Özel, s. 326.

³³³ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 72.

sözleşmesine benzerlik gösterse de, yukarıda açıklanan sebeplerden dolayı eser sözleşmesi olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bağımsız denetim sözleşmesi kendine özgü yapısı olan bir sözleşme olmakla birlikte kamu hukuku etkisinin de bulunduğu bir sözleşmedir. Bu sözleşmenin yazılı olarak düzenlenmesi geçerlilik koşulu olup aksi durumda sözleşmenin geçersizliği söz konusudur³³⁴.

3.4.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumlu Olduğu Kişiler

Bağımsız denetleme kuruluşları, ilk başta aralarında denetim sözleşmesi bulunan müşteri olmak üzere, üçüncü kişilere karşı bağımsız denetimin denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması nedeniyle uğradıkları zararlardan sorumludur.

3.4.4.1. Müşterilere Karşı Sorumluluk

Müşteri, bağımsız denetim yaptırmak üzere, bağımsız denetim kuruluşu ile sözleşme imzalamış olan işletmelerdir³³⁵. Bağımsız denetim faaliyeti, her iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olan bağımsız denetim sözleşmesi kapsamında yürütülür ve sonuçlandırılır. Bağımsız denetim kuruluşlarının, mevzuat ve bağımsız denetim sözleşmesinin kendilerine yüklediği görevleri gereği gibi veya hiç yerine getirmemeleri müşterilere karşı sorumluluklarını doğurur³³⁶.

Bağımsız denetleme kuruluşunun müşterilere karşı sorumluluğu bağımsız denetim standartlarına aykırılıktan veya sözleşmenin ihlalinden kaynaklanabilir. Ancak genellikle bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali, aynı zamanda bağımsız denetim standartlarına aykırılığı da beraberinde getirmekte olup, bağımsız denetim standartlarına aykırılıktan kaynaklanmayan sözleşme ihlalleri de oluşmaktadır³³⁷.

Müşteriler bağımsız denetim sözleşmesinin tarafı olmalarından dolayı her zaman bağımsız denetim faaliyetinden zarar görmeleri muhtemeldir. Bağımsız denetimin asıl amacı yatırımcıların korunması olsa da aynı anda müşteriler de

³³⁴ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 228.

³³⁵ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri X, No: 22 Sayılı Tebliğ m. 4/i.

³³⁶ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 133.

³³⁷ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 191.

korunmakta olup müşterilerin hakları korunurken yatırımcılarında hakları korunmaktadır³³⁸.

3.4.4.2. Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk

Bağımsız denetim faaliyeti, her ne kadar bağımsız denetleme kuruluşu ile müşteri arasındaki bağımsız denetim sözleşmesi çerçevesinde yerine getirilse de bağımsız denetim kuruluşları yaptığı denetim faaliyeti sebebiyle müşterilerine olduğu kadar müşterileri dışında kalan üçüncü kişilere karşı da kasten veya ihmalen verdikleri zarardan sorumlu olabilmektedir. Üçüncü kişilerin bağımsız denetim faaliyetinden zarar görmeleri genellikle yanlış ve yanıltıcı malî tablolara güvenmelerinden kaynaklanır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının müşterileri dışında sorumlu oldukları kişiler, ilgili yönetmelik ve tebliğde üçüncü kişi kavramı ile ifade edilmiş ancak bu kavrama ilişkin bir tanım ve açıklama yapılmamıştır. Bağımsız denetim raporunu okuması ve kullanması muhtemel olan ve bundan dolayı zarar gören kişiler üçüncü kişi olarak tanımlanabilir. Üçüncü kişi kavramından malî tablo ve bağımsız denetim raporları ile ilgilenen, bunları karar alma ve uygulama sürecinde kullanan kişiler olarak anlamak en uygun olanıdır.

Bağımsız dış denetim, malî tabloların SPK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde gerçeği yansıtır yansıtmadığı yönünde görüş bildirilmesi olduğu için malî tablo kullanıcıları da üçüncü kişi olarak kabul edilebilir³³⁹. SPK Tebliğinde³⁴⁰ malî tablo kullanıcıları; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, diğer ticari alacaklılar, müşteriler, devlet ve toplum olarak sayılmıştır. Sayılan bu malî tablo kullanıcılarının tanımı Tebliğde yapılmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının zarar verebileceği kişiler sıradan üçüncü kişiler olmayıp, malî tablo ve bağımsız denetim raporları ile ilgilenen üçüncü

³³⁸ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 134.

³³⁹ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 191.

³⁴⁰ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ, RG, 25.10.2009 T. ve 27387 S.

kişilerdir. Bu kişiler bilgi kullanıcıları olarak ifade edilmektedir. Bilgi kullanıcılarının sıradan üçüncü kişilerden farklı olması bu kişilerin müşteriye ait malî tablo ve raporları karar alma ve uygulama sürecinde kullanmalarındandır³⁴¹. Üçüncü kişi kavramının geniş yorumlanması bağımsız denetim kuruluşlarının ilgili veya ilgisiz çoğu kişiye karşı sorumlu olmasına sebep olacağı için bu kavramın sınırlanması daha yerinde olacaktır. Aksi durum hakkaniyete aykırılık oluşturur.

Bağımsız denetim faaliyeti sebebiyle zarara uğrama olasılığı en yüksek olan üçüncü kişiler yatırımcılardır. Yatırımcıların sayısı küçümsenemeyecek boyutta olduğu için bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemelerin çoğu yatırımcıları korumayı amaçlamaktadır. Ancak pek çok hukuk sisteminde yatırımcılara karşı bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu tartışmalıdır. Bağımsız denetim kuruluşlarının kusurlu davranışı ile zarar arasında bir illiyet bağı bulunmuyorsa veya zararın ortaya çıkmasında hiçbir kusuru yoksa bağımsız denetim kuruluşunun üçüncü kişilere karşı sorumluluğu kabul edilemez.

3.4.5. Sorumlu Olan Kişiler

Bağımsız denetim faaliyeti sebebiyle ortaya çıkan zararlardan dolayı sorumlu olacakların başında bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren bağımsız denetçilerle bağımsız denetim kuruluşları gelmektedir.

SerPK m. 16/4’de bağımsız denetim faaliyeti nedeniyle doğan zararlardan bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu olduğu kabul edilmiştir. Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik m. 18’de de denetleme nedeniyle doğacak zararların hukuki sorumluluğu bağımsız denetleme kuruluşuna ait olduğu ve kuruluş ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının hukuki ve cezai sorumlulukları genel hükümlere tâbi olduğu belirtilmiştir. SPK’nın Seri X No:22 sayılı tebliğine göre; bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsil olarak sorumludur.

³⁴¹ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 137.

3.4.5.1. Sorumlu Ortak Baş Denetçi

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanına haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir (SPK Seri X No: 22 sayılı Tebliğ, İkinci Kısım m. 6).

Bağımsız denetim nedeniyle meydana gelen zararlardan, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte sorumlu ortak baş denetçi de sorumludur (Tebliğ, İkinci Kısım m. 29/1). Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur (Tebliğ, İkinci Kısım m. 20/1).

Bağımsız denetim kuruluşunun esas sermayesinin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olmalıdır (Tebliğ, İkinci Kısım m. 3/ç). Ayrıca bağımsız denetim raporunun sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalanması gerekmektedir. Sorumlu ortak baş denetçi, hem bağımsız denetim kuruluşunda sahip olduğu sermaye hem de karar alma bakımından önemli bir konumda olması sebebiyle bağımsız denetim kuruluşuyla birlikte sorumlu tutulmuştur³⁴². Görüldüğü gibi, sorumlu ortak baş denetçilerin sorumlulukları hukukumuzda açıkça düzenlenmiştir.

Önemli görev ve yetkilere sahip sorumlu ortak baş denetçinin, denetim kuruluşu ile birlikte sorumlu tutulması yerinde bir düzenleme olup, denetim faaliyetinin azami dikkat ve özen içinde yerine getirilerek denetimin sağlıklı bir şekilde tamamlanmasını sağlayacaktır³⁴³.

3.4.5.2. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetim kuruluşlarının yanında bağımsız denetimi yapanlar da denetim faaliyetinden doğan zararlardan sorumludurlar (SerPK m.15/4)³⁴⁴. Burada

³⁴² ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 174.

³⁴³ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 195.

³⁴⁴ Yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişiler, şirket denetçileri, bağımsız denetimi yapanlar ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişiler, ara dönemler bilanço ve gelir tablolarının gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından doğan zararlar için şirkete, pay sahiplerine, şirket alacaklılarına ve ayrıca doğrudan

sorumlu olanlar bağımsız denetim kuruluşunda çalışan tüm denetçiler değil sadece fiilen bağımsız denetimi yapan bağımsız dış denetçilerdir. Bağımsız denetçiler ile müşteri arasında sözleşme ilişkisi olmadığı için sorumluluk BK m. 41 gereğince haksız fiil hükümlerine göre olacaktır³⁴⁵.

3.4.5.3. Müşteri Şirketin Yönetim Kurulu

Tasarıya göre anonim şirketlerin geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörölmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu hazırlamak yönetim kurulunun görevidir (Tasarı m. 514). Mevcut kanun sistemine göre de; finansal tablo ve raporların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde işletmenin yönetim kurulu sorumludur. İşletmenin yönetim kurulu, belirtilen kapsamda hazırlanacak finansal tablolar ve yıllık raporların kabulüne dair ayrı bir karar almak zorundadır. Finansal tabloların bağımsız denetime tâbi tutulmuş olması işletme yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (Tebliğ, İkinci Kısım m. 26/1). Yönetim kurulu üyelerinin iş bölümü yaparak malî tabloların hazırlanmasını üyelerden bir veya birkaçına bırakmaları mümkün olsa da diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumluluktan kurtulması TTK m. 336/2 gereğince mümkün değildir.

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu kusura dayanan bir sorumluluk olup kusursuz olduklarını ispat etmedikçe ortaklığa verilen zararlardan sorumlu olurlar³⁴⁶.

3.4.5.4. Müşteri Şirketin Denetim Kurulu

Denetçilerin görevi genel olarak, ortaklığın iş ve muamelelerini denetlemek olarak belirtilse de, ayrıca malî tabloların denetimi de denetçilerin görevi arasındadır

doğruya olmak üzere temettü avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisap etmiş bulunan kişiler ile üçüncü kişilere karşı müteselsilen sorumludurlar (SerPK m. 15/4).

³⁴⁵ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 197.

³⁴⁶ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 199.

(TTK m. 353). Malî tabloları hazırlamak yönetim kurulunun görevi iken bunları denetlemek denetim kurulunun görev ve sorumluluğundadır³⁴⁷.

Denetçiler görevlerini hiç veya gereği gibi yerine getirmemelerinden dolayı meydana gelen zararlardan kusursuz olduklarını ispat etmedikçe sorumludurlar (TTK m. 359). Malî tabloların gerçeğe uygun olmaması, usulüne uygun düzenlenmemesi halinde denetçiler bu malî tabloları gerektiği gibi denetlediklerini ispatlamakla yükümlüdürler³⁴⁸. Bu nedenle kusursuz olduklarını ispat etmedikçe denetim kurulu sorumludur.

3.5. SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ŞARTLARI

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu, bağımsız denetim sözleşmesinin ihlalden dolayı müşteri şirkete, haksız fiilden dolayı hem müşteri hem de ilgili üçüncü kişilere karşı olabilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının, denetledikleri malî tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan dolayı hukuken sorumludur (SerPK m. 16/4). SPK'nın Seri X No:22 sayılı Tebliğinde ise bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle doğacak zararlardan sorumlulukları öngörülerek kanunun kabul ettiği sorumluluk genişletilmiştir³⁴⁹.

3.5.1. Müşteriye Karşı Sorumluluğun Hukuki Niteliği ve Şartları

Bağımsız denetim kuruluşu ile denetlemeye tâbi ortaklık arasında bağımsız denetim sözleşmesi imzalandığı için bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye karşı sorumluluğu sözleşmeye dayanmaktadır. Sözleşmeden doğan borcun hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi durumunda, genel kural olarak BK m. 96 hükmü uygulanacaktır³⁵⁰. Bunun dışında yardımcı şahısların borca aykırı davranışlardan doğan zararlardan bağımsız denetim kuruluşu BK m. 100'e göre sorumlu olacaktır.

³⁴⁷ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 200.

³⁴⁸ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar, s. 333.

³⁴⁹ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 201.

³⁵⁰ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 201.

Denetçiler ve diğer çalışanlar bağımsız denetim kuruluşunun yardımcı şahısları (ifa yardımcıları) olduğu için, bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu BK m. 96 ve 100 hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

BK m. 96 hükmüne göre; borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse, borçlu kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, meydana gelen zararı tazmin etmek zorundadır. Bağımsız denetim kuruluşunun, müşteriye karşı sözleşmeden doğan sorumluluğu için bağımsız denetim sözleşmesinin varlığı, bu sözleşmenin ihlali, zarar, kusur ve sözleşmeye aykırılık ile zarar arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekmektedir³⁵¹.

Bağımsız denetim kuruluşları, yanlarında çalıştırdıkları yardımcı şahısların işlerini icra sırasında sebep olduğu zararlardan dolayı müşteriye karşı sorumludurlar. BK m. 100 anlamında yardımcı şahıs, borçlunun, borcun ifasını veya bir hakkın kullanılmasını açık veya zımnî olarak kendisine bıraktığı kişidir. Bu tanımla bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapan denetçiler ve denetim faaliyetinde görevlendirilen bağımsız denetim kuruluşu çalışanları yardımcı şahıs sayılmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşu gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini ispatlasa dahi BK m. 100 gereği sorumluluktan kurtulamaz.

3.5.2. Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğun Hukuki Niteliği ve Şartları

Bağımsız denetim kuruluşları ile üçüncü kişiler arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmadığından bu kişilere karşı sözleşmeden doğan bir sorumluluk söz konusu değildir. Bağımsız denetim kuruluşu üçüncü kişilere karşı haksız fiillerinden dolayı sorumludur. Haksız fiil sorumluluğunun oluşması için BK m. 41'e göre; hukuka aykırı fiil, kusur, zarar ve uygun illiyet bağının bulunması gerekmektedir.

Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim standartlarına, ilke ve kurallarına aykırı davranması halinde hukuka aykırı fiil oluşmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşunun, sözleşmeden doğan sorumluluğundan farklı olarak kusuru ispat yükü zarar görenin üzerindedir. Yani üçüncü kişiler kusuru ispat etmekle

³⁵¹ KILIÇOĞLU, A. M., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 9. Bası, Ankara, 2007, s. 472.

yükümlüdürler³⁵². Üçüncü kişilere karşı bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu olabilmesi için uygun illiyet bağının bulunması gerekmektedir³⁵³. Zararın, üçüncü kişilerin aldıkları kararlarda, gerçeğe aykırı denetim raporlarına güvenerek hareket etmelerinden kaynaklanması halinde uygun illiyet bağının varlığını kabul etmek gerekir³⁵⁴.

Bağımsız denetim kuruluşları ile üçüncü kişiler arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmadığı için bağımsız denetim kuruluşunda çalışanların sebebiyet verdiği zararlardan dolayı bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu istihdam edenin sorumluluğuna (BK m. 55) ilişkin şartlara tâbidir³⁵⁵. Yardımcı şahsın fiilinden doğan sorumluluk (BK m. 100) ile istihdam edenin sorumluluğu (BK m. 55), sorumluluğun amacı ve koşulları bakımından birbirinden farklıdır³⁵⁶. Bu nedenle BK m. 55'e göre istihdam eden olarak bağımsız denetim kuruluşu gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulma imkânına sahiptir.

3.5.3. Sorumluluğun Sınırlandırılması

Hukukumuzda bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu olacağı miktar konusunda bir sınırlama getirilmemiştir. Tasarıda da denetçilerin genel nitelikteki sorumluluğunda herhangi bir sınırlama getirilmemiş, sadece özel nitelikte

³⁵² ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 163.

³⁵³ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 209.

³⁵⁴ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 163.

³⁵⁵ KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, s. 231.

³⁵⁶ Bu iki sorumluluk türünün farkları: 1)İstihdam edenin sorumluluğu kusura dayanmayan bir haksız fiil sorumluluğu iken yardımcı kişinin fiilinden doğan sorumluluk sözleşme sorumluluğudur. 2)İstihdam edenin sorumluluğunda, zarar gören ile istihdam eden arasında önceden kurulmuş bir borç ilişkisi yoktur. Yardımcı kişinin fiilinden doğan sorumlulukta ise, zarar gören ile yardımcı kişiyi kullanan borçlu arasında bir borç ilişkisi vardır. 3)İstihdam edenin sorumluluğu kusursuz sorumluluk iken yardımcı şahsın fiilinden doğan sorumluluk kusursuz sorumluluk olmayıp, borçlu borcu bizzat kendisi ifa etmesi halinde kusurlu sayılmayacağını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir. 4)İstihdam edenin sorumluluğunda kurtuluş kanıtı getirme olanağı vardır. Yardımcı kişinin fiilinden doğan sorumlulukta ise yasa, borçluya böyle bir imkân tanımamıştır. 5)İstihdam edenin sorumluluğunda müstahdeme rücu etme hakkı varken, yardımcı kişinin fiilinden doğan sorumlulukta böyle bir haktan bahsedilmemiştir. 6)İstihdam edenin sorumluluğu bir haksız fiil sorumluluğu olduğundan zamanaşımı süresi haksız fiillere ilişkin hükümlere (BK m. 60) tâbidir. Yardımcı kişinin fiilinden doğan sorumluluk, sözleşmeye aykırılıktan kaynaklandığı için zamanaşımı süresi sözleşmeden doğan borçlara ilişkin sürelerle (BK m. 125 vd. hükümleri uyarınca 10 yıllık) tâbidir. KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, s. 482.

sorumluluk olan sır saklamadan doğan sorumluluğun ihmalen ihlal edilmesi halinde miktar itibarıyla sınırlama getirilmiştir.

Sorumluluğun sınırlanması konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bunlardan ilki, bağımsız denetim kuruluşlarının ağır malî sorumluluk altına girebilecekleri baskısı altında bağımsız denetim faaliyetini gereği gibi yapamayacakları gerekçesiyle sınırlamanın gerekli olduğudur³⁵⁷. Diğer görüş ise; sorumluluğun sınırlandırılması halinde bağımsız denetim kuruluşlarının denetim sırasında gerekli dikkat ve özeni göstermeyecekleri bunun sonucunda yatırımcıların bu kuruluşlara güveninin sarsılacağı ve bağımsız denetimin amacına ulaşmayacağı sebebiyle sınırlamanın yerinde olmayacağıdır³⁵⁸.

Bağımsız denetim kuruluşlarının mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları zorunluluğu göz önüne alındığında, ağır malî sorumluluk altına gireceği sebebiyle sınırlamanın yapılması gerektiği görüşü geçerliliğini yitirmektedir (Tebliğ, İkinci Kısım m. 3/f).

3.6. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA AYKIRILIK HALLERİ

Bağımsız denetim kuruluşları, denetim faaliyetini SPK tarafından Seri X No: 22 sayılı Tebliğde önceden belirlenmiş olan standartlara uygun olarak sürdürüp, sonuçlandırmak zorundadır. Bu yüzden bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılacak, bağımsız denetimin ve sonuçlarının sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olabilmesi için Seri X No: 22 sayılı Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim ilke, esas ve kurallarına uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir³⁵⁹. Denetim ilke ve kurallarından anlaşılması gereken, SPK tarafından kabul edilen ve uyulması zorunlu olan ilke ve kurallardır. Bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi gerektiği gibi, bu hususun denetim raporunda açıkça belirtilmesi gerekir.

³⁵⁷ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 184.

³⁵⁸ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 209.

³⁵⁹ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 209.

Mesleki özen ve titizliğin asgari kıtası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulması olarak kabul edilmiştir. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kâğıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır (Tebliğ İkinci Kısım m. 14/3).

Bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim standartlarına uyulması zorunludur. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve aykırılığı giderilemeyen veya bu tebliğde belirtilen bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların varlığı halinde, bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır (Tebliğ İkinci Kısım m. 28/1, 2).

3.6.1. Sözleşme Öncesi Kusurlu Davranış

Sözleşme öncesi sorumluluk, tarafların birbirlerini aydınlatmasına veya diğer tarafın şahsı ve malının zarara uğramaması için önlem almasına dayandırılmakta olup, tarafların karşılıklı güven, doğruluk ve dürüstlük ilkelerine dayanmaktadır³⁶⁰. Sözleşme öncesi yükümlülük gereğince; bağımsız denetim yaptıracak işletmelerin bağımsız denetim kuruluşunu seçerken, kuruluşun imkânlarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate alması gerekir. Bağımsız denetim kuruluşları, müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek, bağımsız denetimin kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadırlar. Bağımsız denetim kuruluşları sahip oldukları organizasyon, personel ve mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacakları bir bağımsız denetim hizmetini üstlenemezler (Tebliğ Üçüncü Kısım m. 4).

Bağımsız denetim görevini kabul etmeden önce denetim kuruluşu ile müşteri şirketin; çalışma koşulları, denetlenecek şirketin imkânlarından ne şekilde

³⁶⁰ KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, s. 59.

yararlanılacağı, ücret miktarı ve ödeme koşulları gibi bağımsız denetim sözleşmesinin kurulmasında esaslı unsurlar üzerinde anlaşma sağlaması gerekir³⁶¹. Bu aşamadan sonra bağımsız denetim kuruluşu, herhangi bir sakınca bulunmadığına karar verdiği takdirde denetim görevini kabul eder³⁶². Sözleşme öncesi görüşmelerde, iyi niyet kurallarına aykırı olarak, karşı tarafı yanıltan, gerçeğe uygun olmayan bilgi ve belgeler veren veya karşı tarafın kararını etkileyecek konularda verilmesi gereken bilgi ve belgeleri vermeyen taraf kusurlu hareketinden sorumlu olarak karşı tarafın menfi zararını tazmin etmek zorundadır³⁶³.

3.6.2. Denetim Raporunun Gerçeği Yansıtması

Bağımsız dış denetimin nihai amacı; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bağımsız denetçi görüşünün oluşturulabilmesini sağlamaktır (Tebliğ Yirmi Dokuzuncu Kısım m. 3/2). Finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporunda, “*finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı/yansıtmadığı*” hususuna açıkça yer verilecektir (Tebliğ Yirmi Dokuzuncu Kısım m. 3/3). Önemlilik kavramı; bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları kapsamaktadır (Tebliğ On Birinci Kısım m. 3/1). Somut olayın şartlarına göre; normal ve orta seviyedeki malî tablo kullanıcılarının kararlarına etki eden veya kararlarını değiştiren yanlış ve hatalar önemli kabul edilmeli, denetim raporunun önemsiz konularda gerçeği yansıtması halinde ise bağımsız denetim kuruluşu sorumlu olmamalıdır³⁶⁴. Bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtması hem müşteriye hem de üçüncü kişilere karşı sorumluluğa sebep olurken, denetim raporuyla daha çok üçüncü kişiler ilgilenip, o rapora güvenerek karar aldıkları için en çok onlar zarara uğramaktadırlar³⁶⁵.

³⁶¹ KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, s. 30.

³⁶² ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 214.

³⁶³ KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, s. 59.

³⁶⁴ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 214.

³⁶⁵ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 171.

3.6.3. Hata ve Hileler

Bağımsız denetimin temel amacı denetlenen firmanın durumunu gerçeğe uygun şekilde ortaya koymaktır. Hata ve hileleri ortaya çıkarma bağımsız denetim kuruluşunun öncelikli görevi olmayıp, denetim sırasında malî tablolar incelenirken hata ve hileler de tespit edilmeye çalışılmalıdır³⁶⁶.

Hata kavramı, malî tablolarda kasıtlı olmayan gerçeğe aykırı, yanlış bilgi açıklamalarının bulunması veya bir tutarın ya da açıklamanın unutulmasını ifade etmektedir³⁶⁷. Hile kavramı ise; malî tablolarda bilerek yanlış bilgi açıklamalarının yapılmasını veya bilerek bir tutarın ya da açıklamanın malî tablolarda gösterilmemesini ifade eder³⁶⁸. Tebliğe göre; hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade ederken, hile ve usulsüzlük ise; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade etmektedir. Burada iki kavram arasındaki fark malî tablolardaki gerçeğe aykırı durumun kasıtlı olarak yapılıp yapılmamasıdır.

Hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluk işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere aittir (Tebliğ Altıncı Kısım m. 5/1). Bu durumda denetçi, her türlü hata ve hileyi değil sadece malî tablolara etkisi önemli kabul edilebilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmakla sorumludur³⁶⁹. Bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlük tespit ettiyse ya da hile ve usulsüzlük yapıldığını gösteren bir bilgiye sahipse, bu bilgi ve bulguları işletme yönetiminin uygun bir kademesi ile paylaşacaktır (Tebliğ Altıncı Kısım m. 26/1).

Bağımsız denetim kuruluşunun hata ve hileleri ortaya çıkarmak gibi temel bir görevi olmayıp bu görev ve sorumluluk esasen müşteri şirketin yönetim kurulundur. Ancak bağımsız denetim kuruluşu her türlü hatayı değil, denetim faaliyeti sırasında malî tabloların doğruluğunu incelerken önemli etkileri olabilecek olan hata ve hileleri tespit edecek şekilde denetim faaliyetini planlaması ve yürütmesi

³⁶⁶ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 215.

³⁶⁷ KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, s. 42.

³⁶⁸ KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, s. 42.

³⁶⁹ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s.171; KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, s. 37.

gerekmektedir³⁷⁰. Bağımsız denetim kuruluşu, hata ve hileleri öğrenmesine rağmen bunları şirket yönetimiyle paylaşmayıp, bağımsız denetim raporunda belirtmezse veya hata ve hilelerin ortaya çıkması için gerekli özen ve dikkati göstermemişse sorumlu olacaktır³⁷¹.

3.7. SORUMLULUKTAN KURTULMA HALLERİ

Bağımsız denetim kuruluşlarının, gerek müşterilere gerekse üçüncü kişilere karşı bir takım hususların gerçekleştiğini ileri sürerek sorumluluktan kurtulabilmeleri mümkündür.

3.7.1. Bağımsız Denetim Yapma Yükümlülüğünün Bulunmaması

Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetim faaliyetinin dışında müşterilerine muhasebe defterleri tutma, finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunlarla ilgili danışmanlık, iç denetim, aracılık ve yatırım danışmanlığı gibi birçok hizmet vermektedirler³⁷². Ancak bu hizmetlerin bağımsız denetim hizmeti ile birlikte verilmesi bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedeleyeceği için diğer hizmetlerin verilmesi halinde bağımsız denetim yapılması mümkün değildir. Bağımsız denetim kuruluşu, denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa (Tasarı m. 400/1,e) bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiremez. Bağımsız denetim kuruluşu, denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirket aracılığıyla yapamaz (Tasarı m. 400/3).

Bağımsız denetim kuruluşu, müşteri ile aralarındaki ilişkinin bağımsız denetim sözleşmesi olmadığını, başka bir hizmetin verilmesine ilişkin olduğunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir³⁷³.

³⁷⁰ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 217; ÜNAL, Sermaye Piyasası, s. 901.

³⁷¹ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 171.

³⁷² ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 217.

³⁷³ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 176.

3.7.2. Denetimin Denetim Standartlarına Uygun Olması

Bağımsız denetim kuruluşlarının, gerek müşterilere gerekse üçüncü kişilere karşı sorumluluklarına neden olan en önemli husus bağımsız denetim standartlarına, denetim ilke ve kurallarına aykırı hareket edilmesidir³⁷⁴. Bağımsız denetim kuruluşları denetim faaliyetini yaparken söz konusu standart, ilke ve kurallara uygun hareket etmek zorundadır.

Bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetim faaliyetini denetim ilke, kural ve standartlarına uygun olarak yaptığını ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilecektir.

3.7.3. Bağımsız Denetim Raporunun Önemli Olmayan Konularda Gerçeği Yansıtmaması

Bağımsız denetim raporu, malî tabloların tüm yönleriyle değil tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığı hususuna açıkça yer verilir (Tebliğ Yirmi Dokuzuncu Kısım m. 3/3). Buna göre; bağımsız denetim kuruluşunun, önemli önemsiz ayrımı yapmadan müşterinin her türlü işleminin doğruluğunu denetlemesi beklenemez.

Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu, denetim raporunun önemli konularda gerçeğe aykırı olması durumunda mümkün olup, bağımsız denetim kuruluşu raporun önemli konularda gerçeğe aykırılık içermediğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir³⁷⁵.

3.7.4. İlliyet Bağının Bulunmaması veya Kesilmesi

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu için sadece zararın varlığı yeterli olmayıp uygun illiyet bağının varlığı da sorumluluğun doğması için gereklidir. Uygun illiyet bağı bulunmakla birlikte, müşterinin veya üçüncü kişinin kusurunun illiyet bağı kesmesiyle de bağımsız denetim kuruluşu sorumluluktan kurtulabilir. Müşteri veya üçüncü kişinin kusuru illiyet bağı kesmiyor ancak zararın doğumuna katkıda bulunuyorsa bu durumda ortak illiyet söz konusu olup bu halde

³⁷⁴ ÇELİK, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, s. 177.

³⁷⁵ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 217.

bağımsız denetim kuruluşu sorumluluktan kurtulamayacak sadece BK m. 44'e göre; sorumluluk miktarının azaltılmasını isteyebilecektir³⁷⁶. BK m. 98'in yollamasıyla BK m. 44 hükmü sözleşmeden doğan zararlarda da uygulanabilecektir.

Uygun illiyet bağının kesilmesi durumunda bağımsız denetim kuruluşu sorumluluktan kurtulurken, zarar gören müşteri veya üçüncü kişinin kusurunun yoğunluğuna göre de bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluk miktarı belirlenecektir.

3.8. ZAMANAŞIMI

Şu an uygulanmakta olan bağımsız denetim sisteminde, bağımsız denetim kuruluşlarına karşı açılacak sorumluluk davalarında zamanaşımına ilişkin özel bir düzenleme yapılmadığı için bu konuda genel zamanaşımı hükümleri uygulanacaktır.

Bu durumda müşteriye karşı sözleşmenin ihlalden dolayı sorumluluk gerçekleştiği için bu davalarda BK m. 125 gereğince 10 yıllık zamanaşımı süresi geçerli olacaktır. Üçüncü kişiye karşı bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu haksız fiile dayandığı için bu halde BK m. 60 uygulanarak, üçüncü kişi fiili ve zararı öğrendiği tarihten itibaren bir yıllık ve her halde zarara sebep olan denetim raporunun açıklanmasından itibaren 10 yıllık zamanaşımı süresine tâbi olacaktır. Sorumluluk doğuran fiil aynı zamanda suç teşkil ediyorsa ve ceza kanununda o suç için daha uzun zamanaşımı söz konusuysa ceza zamanaşımı süresi geçerli olacaktır³⁷⁷.

Tasarıda ise m. 560'a göre; sorumlu olanlara karşı tazminat isteme hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrayacaktır. Ancak sorumluluk doğuran fiilin aynı zamanda cezaî sorumluluk da gerektirmesi ve söz konusu ceza Türk Ceza Kanununa göre daha uzun dava zamanaşımına tâbi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanacaktır.

³⁷⁶ KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, s. 218.

³⁷⁷ ULUSOY, Bağımsız Dış Denetim, s. 219

Görüldüğü gibi Tasarıda zamanaşımı süreleri özel olarak düzenlenmiş olup genel zamanaşımı sürelerinden daha kısa zamanaşımı süreleri kabul edilmiştir. Sadece haksız fiile dayanan zamanaşımı süresinde fiilin ve zararın öğrenilmesinden itibaren geçerli olan bir yıllık zamanaşımı süresi artarak iki yıla çıkmış olacaktır. Tasarıyla kabul edilen zamanaşımı süreleri oldukça yerinde olup ne müşteri ve üçüncü kişinin hak kaybına uğramasına ne de bağımsız denetim kuruluşunun uzun süreler boyunca sorumluluğunun devam etmesine neden olacaktır.

SONUÇ

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı şirketlerle ilgili oldukça önemli değişiklikler içermektedir. Bu değişikliklerden birisi de anonim şirketlerin denetimidir. Türk Ticaret Kanunu'ndaki mevcut iç denetim sisteminin yetersizliği nedeniyle Tasarı bağımsız dış denetim sistemini getirmiştir. Anonim şirketin denetim organı zorunlu organ olmaktan çıkarılmış, böylece uzman ve bağımsız olmayan denetçilerin yürüttüğü iç denetim yerine, şirket dışından bağımsız, tarafsız ve uzman kişiler tarafından yapılan bağımsız denetim ikame edilmiştir.

Anonim şirketlerde şirket ortaklarının veya alacaklılarının yanı sıra şirkete ortak olmayı veya şirketle ilişki içinde bulunmayı düşünenlerin (yatırımcılar, tahvil alıcıları vb.) korunması ve ticari hayatta anonim şirketlere duyulan güvenin sağlanması bu tür şirketlerin etkin bir şekilde denetlenmesi ile mümkündür. Bu nedenle denetimin alanında uzman, bağımsız ve tarafsız kişi veya kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmesi oldukça önemlidir. Denetim faaliyetinin en önemli özelliği, anonim şirketin malî durumunu ortaya koyan bilanço, kâr-zarar hesabı gibi malî tabloların gerçeği dürüst bir biçimde yansıttığı hususuna tüm ilgililerin inanmalarını, böylelikle kendilerini güven içinde hissetmelerini sağlamaktır. Bu güven ancak denetimin, şirketle hiçbir bağlantısı olmayan, özellikle muhasebe alanında uzman kişiler tarafından icra edilmesi ile sağlanabilir. Ortaklıkla organik bir bağ içerisinde olan, yönetim kurulunu belirleyen çoğunluğun oyları ile genel kurulda seçilen ve hiçbir uzmanlıkları bulunması gerekmeyen denetçiler tarafından yapılan hesap denetiminin, ilgililer açısından güvence oluşturacak bir nitelikte ve tarafsız olduğunu düşünmek mümkün değildir.

Tasarıyla gelen sistemde denetimin konusu, ortaklığın yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporların denetimini esas alan tüm muhasebenin denetimidir. Denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sisteminin şirkette bulunup bulunmadığını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını kapsar. Anonim şirketlerin, genel güven duyulan bağımsız kuruluşlar tarafından denetlenmesi ve denetim sonucunda düzenlenecek raporun kamuya açıklanması sürecini kapsayan denetim fonksiyonu sermaye piyasalarında kamuyu doğru biçimde aydınlatmanın vazgeçilmez unsurlarından birisidir.

Tasarı, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının ve yıllık raporunun denetçi tarafından denetlenmesini öngörmekte ve bu denetimden geçmeyen finansal tabloları ve yıllık raporu, düzenlenmemiş hükmünde saymaktadır.

Bağımsız denetim faaliyeti neticesinde denetçiler, durumu rapor ve görüş yazıları ile şirkete sunar. Rapor, malî tablolar hakkında denetçi görüşünün doğruluk ve dürüstlük içerisinde ifade edilmesidir. Bu anlamda rapor, bağımsız dış denetim faaliyetine ilişkin malî tablo kullanıcılarının gördüğü tek belgedir. Bağımsız denetim sonucunda olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz ve görüş vermekten kaçınma şeklinde dört farklı rapor düzenlenmektedir. Denetim raporunda hangi gerekçeler ile bu sonuçlardan birine varıldığı açıkça belirtilmelidir. Arasında önemli farklar olan sınırlı olumlu ve olumsuz görüş yazıları ile görüş vermekten kaçınma halinin aynı sonuçlara bağlanması yerine kanuna, esas sözleşmeye ve denetim standartlarına aykırılıkları dikkate alınarak farklı sonuçlara bağlanması daha doğru olacaktır.

Malî tabloların hazırlanmasında denetçilerin herhangi bir sorumluluğu yoktur. Denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu, hazırlanan malî tabloların gerçek durumu, doğruluk ve dürüstlük içinde yansıtıp yansıtmadığının tespiti ile sınırlıdır.

Bağımsız denetim faaliyeti, bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında yapılan bir sözleşme çerçevesinde yürütülür. Bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim faaliyetinin yerine getirilmesi için zorunludur. Ancak, Tasarıda bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Tasarıdaki emredici hükümler dışında kalan durumlarda, özellikle tarafların yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi açısından bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin düzenlemelerin yapılması uygun olacaktır.

Bağımsız denetim faaliyeti nedeniyle, bağımsız denetim kuruluşları ile müşteriler ve üçüncü kişiler arasında sorunlar yaşanabilmektedir. Bu sorunlar genellikle bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim faaliyetini denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yerine getirmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu sebeple bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu, bağımsız denetim sözleşmesinin ihlalinden dolayı müşteri ortaklığa, haksız fiilden dolayı ise müşteriye ve ilgili üçüncü kişilere karşıdır.

Tasarı denetçilerin sorumluluğu bakımından kusur sorumluluğu esasını benimsemiştir. Buna göre denetçilerin kural olarak kusursuz oldukları ancak zarara ilişkin kusurların iddia edenler tarafından ispat edilmesi halinde sorumlu tutulabilecekleri kabul edilmiştir. Yürürlükteki kanuna göre; denetçilerin kural olarak sorumluluktan kurtulabilmesi için kusursuz olduğunu ispatlamaları gerekmektedir. Tasarı bu kuralı değiştirmiş denetçilerin sorumlulukları için kusurun ispatı şartını aramıştır. Denetçilerin sorumluluğuna ilişkin Tasarının kabul ettiği yaklaşım isabetli değildir. Zira denetim teknik bir alandır, zarar gören kimi ilgililerin (pay sahipleri, alacaklılar vs.) denetçilerin kusurunu ispat edebilecek defter kayıt ve içeriklerine ulaşması mümkün değildir. Denetim faaliyeti sırasında zarara sebebiyet veren denetçilerin kusurlu olduklarını ispatlama külfetini, denetim faaliyetinin tamamen dışında yer alan zarar gören ilgililere yüklemek doğru değildir. Bu konuda mevcut kanunun düzenleme şeklini isabetli buluyoruz. Denetçi yaptığı denetim faaliyeti sırasında meydana gelen zararda kusurunun bulunmadığını ispat etmelidir.

Bağımsız denetim faaliyeti sebebiyle doğabilecek zararları en aza indirmek ancak etkili bir sorumluluk sistemiyle mümkündür. Bu nedenle, Tasarıda denetçilerin pay sahiplerine karşı sorumluluğunun açıkça kabul edilmesi yerinde ve olumlu bir düzenlemedir.

Tasarıda bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin sorumluluk sigortası yaptırımlarına ilişkin düzenlemeye yer verilmemesi, bağımsız denetim faaliyeti nedeniyle mağdur olan kişilerin zararlarının giderilmesi açısından bir eksikliktir.

Bağımsız denetim faaliyeti ilk kez Tasarıyla gelen bir sistem değildir. Bilindiği gibi SPK belirli kuruluşların malî tablolarını bağımsız denetim kuruluşlarına denetletme zorunluluğu getirmiştir. Ancak, Tasarı bağımsız denetimi tüm anonim şirketler için zorunlu kılmıştır. Bu yönüyle Tasarıda eksiklikler bulunsa da anonim şirketlerin denetimi açısından büyük adımlar atılmıştır. Böylece anonim şirketler uluslararası standartlara uygun olarak denetlenmiş olacak, yerli ve yabancı yatırımcı kanaatleri olumlu yönde etkilenecek, pay sahipleri ve alacaklılar suiistimal edilmeyecek ve dolayısıyla ülke ekonomisi korunmuş olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- ALIŞKAN, M., **Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Anonim Şirketleri Denetlemesi ve İlgili Fesih Davaları**, 1. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2007.
(Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Anonim Şirketleri Denetlemesi)
- ALTAŞ, S., **Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim ve Limited Şirketlerde Şirket Denetimi**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
(Şirket Denetimi)
- ARAL, F., **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.
(Borçlar Özel)
- ARKAN, S., **Ticarî İşletme Hukuku**, 13. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2009.
(Ticarî İşletme)
- ATASOY, Ö. A., **Anonim Ortaklıkların Denetlenmesinde Hâkim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri**, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 65, Eskişehir, 1984.
(Anonim Ortaklıkların Denetimi ve Denetim Organının Görevleri)
- BAHTİYAR, M., **Ortaklıklar Hukuku, Dersler-Soru Örnekleri**, 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2007.
(Ortaklıklar Hukuku)
- BİLGİLİ, F., **Yeni Gelişmelerle İsviçre ve Alman Hukuklarında Anonim Ortaklıkların Organlarının Davranışlarından Dolayı Üçüncü Kişiler Karşısındaki Sorumluluğu ve Organların Tazminat Borcu**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.
(İsviçre ve Alman Anonim Ortaklıklar Hukukunda Organların Sorumluluğu)

- ÇALGAN, E.
ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, İstanbul Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Odası, Yayın No: 113, İstanbul, 2008.
(Muhasebe Denetimi)
- ÇELİK, A., **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
(Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu)
- ÇEVİK, O. N., **Anonim Şirketler**, 3. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1988.
(Anonim Şirketler)
- ÇEVİK, O. N., **Uygulamada Şirketler Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.
(Şirketler Hukuku)
- DOMANIÇ, H., **Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması**, TTK Şerhi-II, Temel Yayınları, İstanbul, 1988.
(Anonim Şirketler Hukuku)
- EREN, F., **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.
(Borçlar Hukuku Genel Hükümler)
- ERİŞ, G., **Türk Ticaret Kanunu (Ticari İşletme ve Şirketler) Şerhi**, 2. Cilt, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
(TTK Şerhi)
- GÜREDİN, E., **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Bası, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2007.
(Denetim)
- İMREGÜN, O., **Kara Ticareti Hukuku Dersleri**, 11. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
(Kara Ticareti Hukuku)
- KEPEKÇİ, C., **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000.
(Bağımsız Denetim)
- KILIÇOĞLU, A. M., **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.
(Borçlar Hukuku)

- MOROĞLU, E., **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler**, 5. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2007.
(Tasarı)
- ÖNDER, M. F., **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, 1. Baskı, Asil Yayınları, Ankara, 2008.
(Türk Hukukunda İç Denetim)
- PASLI, A., **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**, 2. Bası, Çağa Hukuk Vakfı Yayınları, İstanbul, 2005.
(Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi)
- POROY, R.
TEKİNALP, Ü.
ÇAMOĞLU, E., **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, 10. Baskı, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2005.
(Ortaklıklar)
- PULAŞLI, H., **Şirketler Hukuku**, 8. Baskı, Karahan Kitabevi, Adana, 2009.
(Şirketler)
- SÜZEK, S., **İş Hukuku, (Genel Esaslar – Bireysel İş Hukuku)**, 2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.
(İş Hukuku)
- ULUSOY, Y., **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
(Bağımsız Dış Denetim)
- ÜNAL, O. K., **Sermaye Piyasası Hukuku ve Mevzuatı**, 1. Baskı, Asil Yayıncılık, Ankara, 2005.
(Sermaye Piyasası)

Makaleler:

- ALANTAR, D., **“Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Anonim Şirketler İçin Nasıl Bir Denetim Sistemi Öngörüyor?”**, Yaklaşım Dergisi, S. 193, Ocak-2009.
(Tasarıda Anonim Şirketlerin Denetimi)

- ALTAŞ, S., **“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Getirilen Denetim Müessesesi: Kuruluş Denetçiliği”**, Yaklaşım Dergisi, S. 198, Haziran-2009.
(Tasarıda Kuruluş Denetçiliği)
- ALTAŞ, S., **“TTK Tasarısı’nın Sermaye Şirketleri İçin Öngördüğü İnternet Sitesi Açma Zorunluluğu ve Buna Aykırılığın Cezaî Müeyyidesi”**, Yaklaşım Dergisi, S. 195, Mart-2009.
(Tasarıda Şirketlerin İnternet Sitesi Açma Zorunluluğu)
- ALTAŞ, S., **“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Yönünden Sermaye Şirketlerinin Ölçeklerine Göre Ayrımı”**, Yaklaşım Dergisi, S. 194, Şubat-2009.
(Tasarıda Şirketlerin Ölçeklerine Göre Ayrımı)
- ANSAY, T., **“Anonim Şirketin Murakabesi Yolları”**, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt 1, 1961.
(Anonim Şirketin Murakabesi Yolları)
- ARKAN, S., **“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na İlişkin Değerlendirmeler”**, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Konferans, Bildiriler – Tartışmalar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 13-14/Mayıs/2005.
(Tasarıya İlişkin Değerlendirmeler)
- AYTAÇ, Z., **“Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü”**, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt 10, Sayı 1, 1979.
(Sır Saklama Yükümlülüğü)
- CAN, A. V.
UYAR, S., **“Yeni TTK Tasarısı Faaliyet Denetimini mi Getiriyor? -I”**, Yaklaşım Dergisi, S. 195, Mart-2009.
(Tasarı Faaliyet Denetimi mi Getiriyor? - I)
- CAN, A. V.
UYAR, S., **“Yeni TTK Tasarısı Faaliyet Denetimini mi Getiriyor?-II”**, Yaklaşım Dergisi, S. 196, Nisan-2009.
(Tasarı Faaliyet Denetimi mi Getiriyor? - II)
- CÖMERT, N., **“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”**, İç Denetim Dergisi, Sayı 21, Kış-2008.
(Tasarıda İç Denetim)

- ÇELİK, A., **“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerin Denetimi”**, Prof. Dr. Tuğrul ANSAY’a Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
(Tasarıya Göre Anonim Şirketlerin Denetimi)
- HELVACI, M., **“Denetim Kurulu”**, 40. Yılında Türk Ticaret Kanunu, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı ile Deniz Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyelerinin ve Araştırma Görevlilerinin Değerlendirmeleri, Hukuk Fakültesi Yayın No: 714, İstanbul, 1997.
(Denetim Kurulu)
- KARAHAN, S., **“Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısını Hazırlayan Faktörler, Tasarının Hazırlanışı ve Tasarıya Genel Bir Bakış”**, Özel Hukuk Uluslararası Sempozyum, Tebliğler, Bakü/Azerbaycan, 29-30/Eylül/2005.
(Tasarıyı Hazırlayan Faktörler ve Tasarıya Genel Bir Bakış)
- NARBAY, Ş., **“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim Yapılması Şartları ve Özel Denetçinin Atanması Usulü”**, Prof. Dr. Hüseyin ÜLGEN ’e Armağan, I. Cilt, 1. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2007.
(Tasarıya Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim)
- ÖNDER, M. F., **“Anonim Şirketlerde İç Denetim Yapısının Kurumsal Yönetime Katkısı”**, Özel Hukuk Uluslararası Sempozyum, Tebliğler, Bakü/Azerbaycan, 29-30/Eylül/2005.
(İç Denetimin Kurumsal Yönetime Katkısı)
- ÖZKORKUT, K., **“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler – I”**, Yaklaşım Dergisi, S. 194, Şubat-2009.
(Tasarının Getireceği Yenilikler – I)
- ÖZKORKUT, K., **“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler – II”**, Yaklaşım Dergisi, S. 195, Mart-2009.
(Tasarının Getireceği Yenilikler – II)
- PASLI, A., **“Anonim Oraklıkta Özel Denetçi Tayini”**, Bilgi Toplumunda Hukuk, Ünal Tekinalp ’e Armağan, 1. Cilt, Beta Yayınları İstanbul, 2003.
(Anonim Ortaklıkta Özel Denetçi Tayini)

TEKİNALP, Ü., “**Denetleme**”, 40. Yılında Türk Ticaret Kanunu, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı ile Deniz Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyelerinin ve Araştırma Görevlilerinin Değerlendirmeleri, Hukuk Fakültesi Yayın No: 714, İstanbul, 1997.
(Denetleme)

Diğer:

Mevzuat:

- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu
- Borçlar Kanunu
- Medeni Kanun
- Bankacılık Kanunu
- Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük
- Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik
- Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığının 2003/3 ve 2007/1 sayılı İç Ticaret Tebliği
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/324, S. Sayısı: 96 TBMM Adalet Komisyonu, Ankara
- Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı

Yargıtay Kararları:

- ERİŞ, G., Türk Ticaret Kanunu (Ticari İşletme ve Şirketler) Şerhi
- Sinerji İhtihat ve Mevzuat Programları

İnternet:

- www.denetimnet.net
CÖMERT, N., “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, İç Denetim Dergisi, Sayı 21, Kış-2008.
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ttkicdenetimmurancomertmakale.pdf>
(Erişim tarihi: 17.10.2009)
- www.tdk.gov.tr
<http://tdkterim.gov.tr/?kelime=denetim&kategori=terim&hng=md>
(Erişim tarihi: 16.11.2010)
- www.sanayi.gov.tr (Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük)
http://www.sanayi.gov.tr/Files/Mevzuat/ortaklik_tuzuk-13042010205721.pdf
(Erişim tarihi: 22.09.2009)
- www.icticaret.gov.tr
<http://www.icticaret.gov.tr/Default.aspx?tâbid=331&ArticleId=98>
<http://www.icticaret.gov.tr/Default.aspx?tâbid=331&ArticleId=97>
(Erişim tarihi: 24.09.2009)
- www.spk.gov.tr (Sermaye Piyasası Mevzuatı)
http://www.spk.gov.tr/mevzuat/mevzuat_index.html?submenuheader=null
(Erişim tarihi: 10.12.2010)
- www.tbmm.gov.tr (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı)
<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf>
(Erişim tarihi: 14.09.2009)

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı ve Soyadı : Fatih DURMUŞ

Doğum Yeri : Isparta

Doğum Yılı : 1984

Medeni Hali : Bekâr

Eğitim Durumu:

Lise : 1998 – 2002 Isparta Anadolu Lisesi

Lisans : 2002 – 2006 Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Yüksek Lisans : 2007 – 2010 Süleyman Demirel Üniversitesi

Yabancı Dil ve Düzeyi:

İngilizce (KPDS 62)

İş Deneyimi:

2006 – 2007 Isparta Barosu Avukatlık Stajı

2009 – 2010 Isparta Adlî Yargı Hâkim ve Cumhuriyet Savcısı Adayı

2010 – Isparta Adlî Yargı Hâkim Adayı