



LİMİTED ŞİRKETTE DENETİM

Aycan AÇIKGÖZ ÇAPAR

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Altan Fahri GÜLERCİ

Haziran, 2020

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

LİMİTED ŞİRKETTE DENETİM

Hazırlayan
Aycan AÇIKGÖZ ÇAPAR

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Altan Fahri GÜLERCİ

AFYONKARAHİSAR 2020

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans olarak sunduğum “**Limited Şirkette Denetim**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

24/07/2020

Aycan AÇIKGÖZ ÇAPAR

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

İmza

Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Altan Fahri GÜLERCİ

Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Ahmet KARAKOCALI

: Dr. Öğr. Üyesi Ali CENGİZ

Özel Hukuk Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Aycan AÇIKGÖZ ÇAPAR'ın "**Limited Şirkette Denetim**" başlıklı tezi, 24.07.2020 tarihinde saat 10:00'da Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek () oy birliği – () oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Elbeyi PELİT
MÜDÜR

ÖZET

LİMİTED ŞİRKETTE DENETİM

Aycan AÇIKGÖZ ÇAPAR

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI

Haziran, 2020

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Altan Fahri GÜLERCİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte şirketlerin denetimi alanında köklü değişikliklere gidilmiştir. Bunlardan en önemlisi bağımsız denetim alanındadır. Kanun her ne kadar limited şirkette denetim hususunda, anonim şirket hükümlerine atıf yapsa da limited şirkette denetim hükümlerinde de olumlu düzenlemeler yapılmıştır. 6762 sayılı ETK’da şirketin bir organı olan denetçilerin 6102 sayılı TTK ile birlikte organ sıfatı kaldırılmış ve bağımsız denetim anlayışı benimsenmiştir. Bağımsız denetim, şirket hiyerarşisine tabi olmayan, şirketten bağımsız, tarafsız ve meslek mensubu, uzman kişiler tarafından yapılan denetimi ifade etmektedir. Bağımsız denetim sistemi ile şirketlerin finansal durumuna ilişkin şeffaf, güvenilir ve objektif verilerin elde edilmesi sağlanacaktır.

6762 sayılı ETK döneminde limited şirketlere tanınmayan özel denetim kurumu 6102 sayılı TTK ile birlikte limited şirketler hakkında da uygulanmaya başlamıştır. Limited şirket ortaklarının aydınlatılmamış konularda bilgi alma, inceleme ve denetim talep etmesi anlamında yerinde bir düzenleme olmuştur.

Çalışmamızın birinci bölümünde, denetim kavramı, bağımsız denetimin konusu ve kapsamı, 6762 sayılı ETK döneminde limited şirkette denetim ve 6102 sayılı TTK ile mukayesesi ve Bakanlık denetimine yer verilmiştir.

İkinci bölümde, 6102 sayılı TTK kapsamında limited şirkette bağımsız denetim, denetime tabi olacak limited şirketler ve bağımsız denetimin sonuçları incelenmiştir.

Çalışmamızın son bölümünde ise limited şirkette özel denetim ile bağımsız denetçi ve özel denetçinin sorumluluğu incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Limited şirket, bağımsız denetim, özel denetim, denetçi, Türk Ticaret Kanunu.

ABSTRACT

AUDIT IN LIMITED COMPANIES

Aycan AÇIKGÖZ ÇAPAR

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PRIVATE LAW**

June, 2020

Advisor: Assist. Prof. Dr. Altan Fahri GÜLERCİ

With the Turkish Commercial Code numbered 6102, radical changes were made in the field of audit of companies. The most important of these is in the field of independent auditing. Although the law refers at the audit in the limited company to the provisions of the joint stock company, positive regulations were also made in the audit provisions in the limited company. In the old Turkish Commercial Code numbered 6762, the organ title of the auditors, who were an organ of the company, was removed with the new Turkish Commercial Code (TCC) numbered 6102 and an independent audit approach was adopted. Independent audit means the audit that is not subject to the company hierarchy, is independent of the company, made by impartial and professional experts. With the independent audit system, transparent, reliable and objective data regarding the financial status of companies will be obtained.

During the old Commercial Code numbered 6762, the private auditing institution, which was not recognized for limited companies, started to be applied to limited companies with the new Commercial Code numbered 6102. There has been a proper regulation in terms of the fact that the limited company partners request information, examine and audit on non-illuminated matters.

In the first part of our study, it was examined the concept of audit, the subject and scope of the independent audit, Ministry's audit. We have also made a comparison of old and new audit systems of limited companies. In the second part, the independent audit of the limited company, the limited companies that will be subject to audit and the results of the independent audit have been examined within the scope of the Turkish Commercial Code numbered 6102.

In the last part of our study, the private audit in the limited company and the liability of private auditor and independent auditor in the limited company is examined.

Keywords: Limited company, independent audit, private audit, auditor, Turkish Commercial Code.

ÖN SÖZ

Yüksek lisans eğitimim ve tez yazım sürecimin her aşamasında bana yol gösteren ve benden desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, öğrencisi olma fırsatına eriştiğim değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Altan Fahri GÜLERCİ'ye ve çalışmamın tüm zorluklarında bana destek olan değerli eşime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Aycan AÇIKGÖZ ÇAPAR
2020, Afyonkarahisar



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖN SÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI VE LİMİTED ŞİRKETİN DENETİMİ

1. DENETİM KAVRAMI	4
2. DENETİMİN TANIMI	4
3. DENETİM TÜRLERİ.....	5
3.1. YAPILIŞ NEDENLERİNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ	6
3.1.1. Zorunlu Denetim	6
3.1.2. İsteğe Bağlı Denetim.....	6
3.2. AMAÇLARINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ	7
3.2.1. Finansal Denetim	7
3.2.2. Uygunluk Denetimi.....	8
3.2.3. Faaliyet Denetimi.....	8
3.3. DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ.....	9
3.3.1. İç Denetim	9
3.3.2. Dış Denetim	10
4. BAĞIMSIZ DENETİM.....	11
4.1. TANIMI.....	11
4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ	11
4.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI	13
4.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI	14
4.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI.....	15
4.5.1. Genel Olarak.....	15
4.5.2. Finansal Tabloların Denetimi.....	16
4.5.3. Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi	18
4.5.4. Risk Teşhisi ve Risk Yönetimi Raporlarının Denetimi	19
5. LİMİTED ŞİRKETİN DENETİMİ	21
5.1. 6102 SAYILI TTK ÖNCESİ LİMİTED ŞİRKETİN DENETİMİ.....	21
5.2. 6762 SAYILI ETK İLE 6102 SAYILI TTK’NİN ŞİRKET DENETİMİ AÇISINDAN MUKAYESESİ	23
5.3. 6102 SAYILI TTK’YA GÖRE LİMİTED ŞİRKETİN DENETİMİ	27
5.3.1. Genel Olarak.....	27
5.3.2. Bağımsız Denetim	28
5.3.3. Özel Denetim	30
5.3.4. Mülga İşlem Denetimi Hakkında Bilgiler	32
5.3.5. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın Denetimi	34

5.3.5.1. Genel Olarak.....	34
5.3.5.2. Bakanlık Denetiminin Amacı	35
5.3.5.3. Denetime Konu İşlemler.....	36
5.3.5.4. Bakanlık Denetiminin Niteliği ve Bağımsız Denetim İle Karşılaştırılması	37
5.3.5.5. Bakanlık Denetiminin Esasları	37
5.3.5.6. Denetimi Yapacak Kişiler, Denetim Usulü ve Yeri	38
5.3.5.7. Bakanlık Müfettişlerinin Denetim Raporları.....	39
5.3.5.8. Denetlenen Şirketin ve Üçüncü Kişilerin Yükümlülükleri.....	40
5.3.5.9. Bakanlık Denetiminin Limited Şirketler Açısından Uygulama Alanı.....	41
5.4. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN GETİRİLEN YASAL DÜZENLEMELER	42
5.5. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	43

İKİNCİ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETTE BAĞIMSIZ DENETİM

1. GENEL OLARAK.....	47
2. 6102 TTK’YA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ LİMİTED ŞİRKETLER.....	49
2.1. DOĞRUDAN BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN LİMİTED ŞİRKETLER ...	50
2.2. ÖLÇÜTLERİNE GÖRE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN LİMİTED ŞİRKETLER.....	51
2.3. BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINA ALINMAYAN ŞİRKETLER.....	53
2.4. KARARIN UYGULANMASINA İLİŞKİN ESASLAR	53
2.5. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLERİN ARA DÖNEM SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM YÜKÜMLÜLÜKLERİ	55
2.6. DENETİM DIŞI KALAN ŞİRKETLER İÇİN ÇIKARILACAK YÖNETMELİK	55
3. LİMİTED ŞİRKETTE DENETÇİNİN SEÇİMİ VE ATANMASI	57
3.1. DENETÇİNİN GENEL KURUL TARAFINDAN SEÇİLMESİ	58
3.2. DENETÇİNİN MAHKEME TARAFINDAN ATANMASI	59
3.3. DENETÇİNİN MÜDÜRLER TARAFINDAN SEÇİLMESİ.....	62
3.4. DENETÇİNİN ÜST ÜSTE SEÇİLEBİLECEĞİ SÜRE VE ROTASYONU	63
3.5. DENETÇİNİN GÖREVDEN ALINMASI	64
3.6. DENETÇİNİN SÖZLEŞMEYİ FESHETMESİ.....	66
4. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	67
4.1. TANIMI.....	67
4.2. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN İÇERİĞİ.....	68
4.3. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	69
4.4. BENZER SÖZLEŞMELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI	71
4.4.1. Hizmet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması.....	71
4.4.2. Vekalet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması	72
4.4.3. Eser Sözleşmesi ile Karşılaştırılması.....	73
4.5. LİMİTED ŞİRKETTE BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN	74
TARAFLARI.....	74
4.5.1. Bağımsız Denetçi.....	74
4.5.2. Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	76
4.5.3. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	78
4.6. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ	79

4.6.1. Bağımsız Denetçinin Hakları.....	79
4.6.1.1. Şirketin Defter ve Belgelerini Talep ve Bilgi Alma Hakkı	79
4.6.1.2. Ücret Hakkı	80
4.6.1.3. Sözleşmeyi Fesih Hakkı	80
4.6.2. Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri.....	81
4.6.2.1. Denetimin Kurallarına Uygun Davranma.....	81
4.6.2.2. Sır Saklama Yükümlülüğü.....	82
4.6.2.3. Genel Kurul Toplantılarına Katılma.....	83
4.6.2.4. Bağımsızlık.....	83
4.6.2.5. Dürüst Resim İlkesine Uygun Denetim.....	84
4.6.2.6. Başka Hizmet Yasağı.....	85
5. BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI	86
5.1. DENETÇİNİN RAPORLARI	86
5.1.1. Şirketin Finansal Tablolarına İlişkin Denetim Raporu	88
5.1.2. Müdürlerin Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetleme Raporu	89
5.1.3. Riskin Erken Teşhisi Komitesine İlişkin Denetim Raporu.....	89
5.2. BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞ YAZILARI	90
5.2.1. Olumlu Görüş Yazısı.....	92
5.2.2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı	93
5.2.3. Olumsuz Görüş Yazısı.....	94
5.2.4. Görüş Vermekten Kaçınma	97
5.3. ŞİRKET İLE BAĞIMSIZ DENETÇİ ARASINDAKİ GÖRÜŞ AYRILIKLARI ...	98

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETTE ÖZEL DENETİM

1. GENEL OLARAK.....	99
2. ÖZEL DENETİMİN AMACI	100
3. GÜNDEME BAĞLILIK İLKESİNİN İSTİSNASINI OLUŞTURMASI.....	101
4. GENEL KURULUN ÖZEL DENETİM TALEBİNİ OYLAMAYA SUNMA ZORUNLULUĞU.....	101
5. ÖZEL DENETÇİ ATANMASININ ŞARTLARI.....	102
5.1. GENEL OLARAK	102
5.2. BİLGİ ALMA VE İNCELEME HAKKININ KULLANILMIŞ OLMASI	103
5.3. PAY SAHİPLİĞİ HAKKININ KULLANIMI İÇİN GEREKLİ OLMASI	105
5.4. ÖZEL DENETİMİN KONUSUNUN BELİRLİ OLAYLARA İLİŞKİN.....	106
OLMASI.....	106
5.5. GENEL KURUL KARARI VE KARAR YETER SAYISI.....	107
6. ÖZEL DENETÇİ ATANMASI	108
6.1. GENEL KURULUN ÖZEL DENETİM TALEBİNİ KABULÜ	108
6.2. GENEL KURULUN ÖZEL DENETİM TALEBİNİ REDDİ.....	109
6.3. ÖZEL DENETÇİNİN MAHKEME TARAFINDAN ATANMASI.....	110
7. ÖZEL DENETÇİNİN NİTELİKLERİ VE ÖZEL DENETÇİ.....	111
OLABİLECEKLER	111
8. ÖZEL DENETÇİNİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	112
8.1. DENETİMİN AMACA YARARLI SÜRE İÇERİSİNDE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ	112
8.2. SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ.....	113

9. ŞİRKETİN ÖZEL DENETÇİYE KARŞI YÜKÜMLÜLÜKLERİ	114
10. ÖZEL DENETÇİ İLE LİMİTED ŞİRKET ARASINDAKİ İLİŞKİNİN	114
HUKUKİ NİTELİĞİ.....	114
11. ÖZEL DENETİM RAPORU	116
11.1. RAPORUN İÇERİĞİ	116
11.2. ÖZEL DENETİM RAPORUNUN MAHKEMEYE SUNULMASI.....	117
11.3. ÖZEL DENETİM RAPORUNUN GENEL KURULA SUNULMASI.....	118
12. ÖZEL DENETİM MASRAFLARI.....	119
13. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE ÖZEL DENETÇİNİN SORUMLULUĞU	119
13.1. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE ÖZEL DENETÇİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU	120
13.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE ÖZEL DENETÇİNİN SIR SAKLAMADAN DOĞAN SORUMLULUĞU	122
SONUÇ	125
KAYNAKÇA.....	128
ÖZGEÇMİŞ	136

KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Ed.	: Editör
ETK	: 6762 sayılı Ticaret Kanunu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GTB	: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının
KAMUDESK/ KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
m.	: madde
s.	: sayfa
S.	: Sayı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları.
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TSY	: Türkiye Ticaret Sicili Yönetmeliği
TŞDY	: Ticaret Şirketlerinin Gümrük Ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Vd.	: Ve diğerleri

GİRİŞ

Ülkemizde ve dünyada büyüyen ekonomi ile birlikte gerek ortaklıkların gerekse yatırımcıların sayısındaki artış denetime duyulan ihtiyacı da artırmıştır. Zira ticari hayatta faaliyet gösteren yatırımcılar, kredi kuruluşları, tedarikçiler yatırım yapacakları ve kredi sağlayacakları ortaklıklar hakkında gerçeği yansıtan güvenilir bilgilere sahip olmak isteyeceklerdir. Tüm bu menfaat sahipleri, faaliyette bulundukları şirketlerden veya şirket bünyesinde bulunan kişiler tarafından sağlanan verilerin gerçeği yansıtmadığı noktasında tereddütlerle yaklaşacaklardır. İşte tüm bu tereddütlerin giderilmesi etkin denetim faaliyetleri ile mümkün olacaktır.

Ülkemizde de denetimin işlerlik kazanabilmesi, daha fazla sayıda şirketin denetimden geçmesi adına önemli düzenlemeler yapılmıştır. 6762 sayılı ETK’da denetime ilişkin hususlar “Murakıplar” başlığı altında düzenlenmişti. Limited şirketin denetiminde ise anonim şirket hükümlerine atıf yapılmaktaydı. ETK dönemindeki denetim uygulamalarına baktığımızda limited şirkette denetçinin varlığı ortak sayısına göre belirlenmekteydi. Ortak sayısı yirmiden fazla olduğu takdirde limited şirkette organ sıfatını haiz bir denetçi bulunacaktı. Ortak sayısı yirmiden az olan limited şirketler için ise denetçi atamasına ilişkin bir zorunluluk yoktu. Ayrıca şirketin organı olarak görev yapan bir denetçinin şirketin faaliyetlerini şirketten bağımsız ve objektif şekilde denetlemesine olanak yoktu. Bu amaçla 6102 sayılı TTK ile denetim kurumu revize edilerek şirketlerin denetiminde bağımsız denetim anlayışı benimsenmiştir. Bu düzenlemeler ile bağımsız denetçi şirketin bir organı olmaktan çıkarılmış ve denetçinin bağımsızlığı sağlanmaya çalışılmıştır.

Yeni düzenlemeler neticesinde artık şirketlerin denetimi, şirketin organı olan denetçi tarafından değil bağımsız, tarafsız, uzman denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılmaya başlanmıştır. Bir diğer önemli nokta ise 6102 sayılı TTK ile denetim faaliyetinde bulunacak denetçiler için meslek mensubiyeti şartı getirilmiştir. ETK döneminde denetçilerin özel olarak bir mesleğe mensup olmalarına ilişkin bir şart aranmamaktaydı.

6102 sayılı TTK’nın ilk halinde tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacakları kabul edilmişti. Ancak 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle bu düzenlemeden vazgeçilerek bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bağımsız denetime tabi olacak şirketler, Bakanlar

Kurulu tarafından belirlenecek kriterleri sağlamaları halinde bağımsız denetim kapsamına alınacaktır. Ancak belirlenen kriterlerin eşik değerlerinin oldukça yüksek olması sebebi ile bu düzenlemeden sonra çok sayıda şirket bağımsız denetim kapsamından çıkmıştır. Eşik değerleri sağlayamadığı için denetimden geçmeyen şirket sayısının azaltılması amacıyla Bakanlar Kurulu Kararındaki eşik değerler belirli aralıklarla aşağı çekilmiştir. Ancak yine de büyük ölçekliler dışında kalan pek çok sermaye şirketi bu kapsama girememiştir. Bu ihtiyaca cevap verebilmek adına 6102 sayılı TTK'da 6455 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmıştır. Anılan Kanun ile TTK'ya iki fıkra eklenmiş ve bağımsız denetim dışından kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının bu fıkra kapsamında denetime tabi olacakları düzenlemesi getirilmiştir. Bu denetimin ilke ve esaslarının ise Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak yönetmelik ile düzenleneceği belirtilmiştir. Bu düzenleme ile tüm anonim şirketler bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Ancak limited şirketler ise bu yönetmelik kapsamına alınmadığından yalnızca TTK m. 397/4'e göre eşik değerleri sağladıkları takdirde bağımsız denetime tabi olacaklardır.

Limited şirketlerin kuruluşlarındaki kolaylık ve tek ortakla da kurulmalarının mümkün olması nedeniyle ülkemizde çok sayıda limited şirket bulunmaktadır. Ancak bu limited şirketlerin ölçeklerine bakıldığı takdirde neredeyse tamamına yakını orta ve küçük ölçeklidir. Bu nedenle yok denecek kadar az sayıda olan büyük ölçekli limited şirketler bu kriterleri sağlayarak bağımsız denetim kapsamına girebilecektir. Kriterleri sağlayamayan çok sayıda limited şirket ise denetim dışı kalacağından ve bu durum ülke ekonomisini de etkileyeceğinden bu alandaki boşluğun yapılacak düzenlemeler ile doldurulması gerektiği kanaatindeyiz.

Bağımsız denetim kapsamında olmayan limited şirketler ise kendi istekleri doğrultusunda özel denetim yaptırabileceklerdir. Ancak özel denetim sürecinin uzun ve masraflı, ayrıca sürecin talep doğrultusunda başlayacak olması nedeniyle bu denetim sisteminden de her limited şirket faydalanamayacaktır.

6762 sayılı ETK döneminde özel denetim hakkı, yalnızca anonim şirketler için düzenlenmiş olup limited şirketlere tanınmamıştı. 6102 sayılı TTK ile limited şirketlere de özel denetimin yolu açılmıştır. Yine ETK'da özel denetim yalnızca azınlığa tanınmış bir hak iken TTK ile şirketin tüm pay sahiplerine tanınmıştır.

TTK m. 210’da düzenlenen Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gerçekleştirilecek olan denetimin kapsamına ise limited şirketler ve diğer tüm sermaye şirketleri dahildir. Bu denetim ile şirketlerin iş ve işlemleri Bakanlık tarafından denetlenecektir. Her ne kadar tüm sermaye şirketleri Bakanlık denetiminin kapsamında olsa da bu denetim sürecinin üçüncü kişilerin istem, ihbar ve şikayetleri doğrultusunda başlayacağı göz önünde bulunduğunda bu denetim, sınırlı hallerde uygulanabilecektir. Burada denetim, bağımsız denetimden farklı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın müfettişleri vasıtasıyla yapılmaktadır.

Çalışmamız ile sayıları her geçen gün artan limited şirketlerde bağımsız denetimin, özel denetimin ve bakanlık denetiminin yansımalarını, 6762 sayılı ETK’den bugüne limited şirketin denetimi alanında yapılan düzenleme ve değişikliklere ilişkin esasların incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, denetim kavramı ve türleri, bağımsız denetimin konusu ve kapsamı, 6762 sayılı ETK döneminde limited şirket denetimini ve 6102 sayılı TTK ile karşılaştırılması, 6102 sayılı TTK kapsamında genel itibariyle limited şirkette bağımsız denetim, özel denetim, yürürlükten kaldırılmış olan işlem denetimi ile limited şirketlerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetimi incelenmiştir.

İkinci bölümde, 6102 sayılı TTK’ya göre limited şirketlerin bağımsız denetimi ayrıntılı olarak incelenmiş olup; bağımsız denetim kapsamına giren ve denetim kapsamına alınmayan limited şirketler, bağımsız denetçi olmanın koşulları, bağımsız denetçinin seçimi ve atanması, bağımsız denetçinin hak ve yükümlülükleri ile bağımsız denetimin sonuçlarına yer verilmiştir.

Son bölümde ise limited şirkette özel denetim, özel denetimin amacı, denetçinin atanma usulü, özel denetim raporu, özel denetimin masrafları ile bağımsız denetçi ve özel denetçilerin sorumluluğu incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI VE LİMİTED ŞİRKETİN

DENETİMİ

1. DENETİM KAVRAMI

Uygulamada denetim kavramını ifade etmek için teftiş, murakabe, revizyon ve kontrol gibi kavramlar da kullanılmaktadır¹. Aslında bu kavramların tümü içeriğinde bir kontrol anlamı barındırır². Ancak yine de literatürdeki tüm bu kavramlar denetim kavramı ile birebir örtüşmez. Örneğin kontrol, işlemlerin yapıldığı ve kayıtların tutulduğu esnada yapılan bir eylemken; denetim, tüm bu işlemler bittikten sonra hesap ve kayıtların incelenmesidir³. Denetim, bir işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşmadığının tespitine yarayan faaliyetlerin tümünü kapsayan bir kavramdır⁴.

2. DENETİMİN TANIMI

Denetim dar anlamda, finansal tabloların ve işletmenin muhasebesinin incelenmesi olarak ifade edilse de bu tanım günümüz itibarıyla eksik kalan bir tanımdır⁵. Ticari hayattaki gelişmeler, gün geçtikte büyüyen ekonomi bu alandaki bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına duyulan ihtiyacı artırmıştır. Denetime verilen önem her geçen gün arttığından çeşitli kaynaklarda denetimin birden fazla tanımı ile karşılaşmak mümkündür.

Türk Dil Kurumu'na göre denetleme, “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe etmek ve kontrol” olarak tanımlanmıştır⁶.

Denetim, muhasebe sisteminde herhangi bir aksaklık olup olmadığını, bu sistemin doğru çalışıp çalışmadığını ve sisteme ait bilgilerin doğru olup olmadığını

¹ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995, s. 8.; Neval Okan, *Denetim Organı Bulunmayan Ortaklıklarda Ortaklığın Denetimi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1997, s. 5.

² Yaşar Okur, “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, *Maliye Dergisi*, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 573.

³ Gürbüz; *a.g.e.*, s. 10.

⁴ Vefa Toroslu, *Finansal Tablolar Denetimi: Kavramlar, Denetim Süreci, Denetim Teknikleri*, Seçkin Yayınları, 2. Baskı, Şubat 2016, s. 23.

⁵ Vasfi Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, 5. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2018, s. 3.

⁶ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 18.12.2019)

araştırır⁷. Denetim faaliyeti ile işletmenin ekonomik olayları, uyulması zorunlu kanun ve kurallar ile karşılaştırılarak bir değerlendirme yapılmaktadır⁸.

Daha geniş bir denetim tanımı yapılacak olursa, “denetim, belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait ekonomik faaliyetler sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunma sürecidir”⁹.

Denetim delillerin tarafsızca toplanarak değerlendirilme süreci olup yeterli, güvenli ve kaliteli kanıtlar toplandığı takdirde amacına ulaşmış olacaktır¹⁰. Oldukça geniş kapsamlı olan denetimin birçok türü vardır. TTK kapsamında limited şirkette denetim kurumunun anlatımından önce denetim türlerinin neler olduğuna kısaca değinmekte yarar bulunmaktadır.

3. DENETİM TÜRLERİ

Her işletmenin ekonomik faaliyetlerini gösterir defterlerinin, muhasebesinin gerçeği yansıtacak şekilde gösterilmesi önemlidir. Ancak ülke ekonomisinde rol oynayan işletmelerin mali tablolarının muhasebe ilkelerine ve kanunlara uygunluğu yalnız işletme açısından değil; ortakların, alacaklıların, yatırımcıların ve kamunun menfaati için de hayati öneme sahiptir¹¹.

İşletmelerin hem kendilerinin hem de üçüncü kişilerin menfaati için uyması gereken yükümlülüklerin başında denetim faaliyeti gelmektedir. Denetim, kapsam itibarıyla geniş bir kavram olması; şirketlerin faaliyetlerinin çok çeşitli olması, kanun ve yönetmeliklerdeki değişiklikler ve ticari hayatta önem arz etmesi nedeniyle çeşitli

⁷ Seval Kardeş, *Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1995, s. 6-7.

⁸ Aytekin Çelik, *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Seçkin, Ankara, 2005, s. 32.

⁹ Haftacı, a.g.e., s. 3.

¹⁰ Sinan Ayık, *Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, s. 78.

¹¹ Yaşar Karayalçın, “Avrupa Topluluğu-Muhasebe Hukuku”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 15, S. 4, Aralık 1990, s. 44 vd.

kriterlere göre sınıflandırılmıştır¹². Bunlar, yapılış nedenlerine, amaçlarına ve denetçinin statüsüne göre denetim türleri olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

3.1.YAPILIŞ NEDENLERİNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Yapılma nedenlerine göre denetim türleri zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki ayrılır.

3.1.1. Zorunlu Denetim

Zorunlu denetim, yapılacak olan denetimin işletmenin iradesine bağlı olmamasıdır. Bu denetimde, kanun veya ikincil düzenlemeler ile getirilen sınırlar çerçevesinde kalan işletmelerin zorunlu denetime tabi olacağı kabul edilir. Zorunlu denetim, devletin kurum ve kuruluşları tarafından yapılan bir denetim olup TTK m. 397’de düzenlenen bağımsız denetim bir zorunlu denetimdir¹³.

Bu denetim türünde zorunlu denetim kapsamında olan işletme için denetim faaliyeti bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğe uymayan işletmeler hakkında kanun ve yönetmeliklerle düzenlenen yaptırımlar uygulanır. Zorunlu denetim yükümlülüğüne tabi olan ya da herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın zorunlu denetim kapsamında olan bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık şirketler bu yükümlülüğe uymadıkları takdirde finansal tabloları düzenlenmemiş hükmündedir.

3.1.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, zorunlu denetimden farklı olarak işletmelerin herhangi bir kanuni zorunlulukları olmadan kendi istemleri ile yaptırabildikleri bir denetim türüdür¹⁴. Bu denetim, menfaat sahiplerinin talebi ile belirli konulara ilişkin olarak yapılabilir. Bir işletmeye kredi sağlayacak olan banka, işletmenin ekonomik durumu hakkında bilgi almak, aradığı koşulları sağlayıp sağlamadığını öğrenmek maksatlı işletmenin muhasebesi ve finansal tabloları üzerinde kendi isteği ile bir bağımsız dış denetim yaptırabilir¹⁵. Bu denetim isteğe bağlı denetime bir örnektir.

¹² Sebile Kömür, *Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2015, s. 12.

¹³ Korkut Özkorkut, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı), 2. Bası, Ankara, 2013, s. 8.; Ercan Urkan, *Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 67.

¹⁴ Çelik, *a.g.e.*, s. 33.

¹⁵ Urkan, *a.g.e.*, s. 67.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin denetim kistasları, kanun veya yönetmelikler ile önceden belirlenir. Ancak isteğe bağlı bir denetim yaptırılacaksa bu belirleme, denetimi talep edenler tarafından yapılır (BDY m. 8/2).

3.2. AMAÇLARINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Amaçlarına göre denetim türleri finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

3.2.1. Finansal Denetim

İşletmelerin finansal durumuna ilişkin doğru bilgi ihtiyacının sağlanması amacıyla bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, fon akım tablosu ve kar dağıtım tablosu olmak üzere finansal tablolar hazırlanmaktadır. Finansal denetim ile işletmenin finansal tablolarının gerçeğe ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun şekilde düzenlenip düzenlemediği denetlenir¹⁶.

Bu denetim neticesinde ortaya çıkan veriler yalnızca işletme veya pay sahiplerini değil çalışanlar, kredi veren kuruluşlar ve yatırımcıları da ilgilendirmektedir¹⁷. Denetimin sonucu birden çok çıkar grubunu ilgilendirdiğinden denetçi raporunu açık, anlaşılır ve şeffaf şekilde düzenlemelidir.

Finansal tabloların doğru ve güvenilir olduklarının denetim raporuyla onaylanması işletmeye ve işletmenin muhasebesine güven duyulmasını sağlayacaktır. Finansal tablolara verilen önem bu denetimin işletme dışından, bağımsız denetçiler tarafından yapılması zorunluluğunu doğurmuştur¹⁸.

Hukukumuzda finansal denetim; mali tablolar denetimi, bağımsız denetim veya muhasebe denetimi olarak da anılmaktadır. Mali tablolar denetimi gerek uygulamada gerekse teoride en çok tercih edilen denetim türü olduğundan özellikle denetim mesleğinin geliştiği ülkelerde bağımsız denetçilerin başlıca uğraş konusu haline gelmiştir¹⁹.

¹⁶ Gürbüz, a.g.e., s. 11.

¹⁷ Ahmet Dilbaz, *Finansal Durumun Doğruluğu Hakkında Bilgi Verilmesinde Bağımsız Denetim Şirketlerinin Hazırladığı Denetim Raporları ve Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2016, s. 6.

¹⁸ Çelik, a.g.e., s. 34.

¹⁹ Gürbüz, a.g.e., s. 12.

3.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde, işletmenin personelinin yapmış olduğu iş, işlem ve faaliyetlerin üst yönetim tarafından konulan kurallara uygunluğu araştırılır. Bu denetimde amaç işletme personelinin üst bir otorite tarafından getirilen düzenlemelere ne ölçüde uyduklarının tespit edilmesini sağlamaktır. Bu nedenle uygunluk denetiminin sonuçları denetlenen işletmeyi veya yönetimi ilgilendirdiğinden genel olarak iç denetçiler vasıtasıyla yapılır.

Örneğin, banka müfettişleri iç denetim elemanı olarak görev yapar ve personelin yönetmeliklere, talimatlara uygun hareket edip etmediğine ilişkin rapor hazırlar²⁰. Bazı durumlarda kamu kurumları tarafından görevlendirilen dış denetçiler de uygunluk denetimi yapabilir. Kamu kuruluşlarının, finansal faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunun araştırılması için Sayıştay tarafından yapılan denetim, bir şirketteki ücret bordrolarının doğru tanzim edilip edilmediğinin SGK Müfettişleri tarafından denetlenmesi işletme dışı denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetimine örnektir²¹.

3.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinin sistematik şekilde gözden geçirilerek, kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı hususunda bilgi sağlar²². Bu sayede işletmelerin denetlenen konulardaki performansları tespit edilir ve eksik kalan hususların tamamlanması için tavsiyelerde bulunulur²³. Yapılacak denetimde bir işletmenin tüm yönleri değil, belirli alanlardaki faaliyetleri geleceğe yönelik olarak denetime tabi tutulur²⁴. Faaliyet denetiminde finansal denetimden farklı olarak işletmenin muhasebe dışındaki alanları denetlenir²⁵. İşletmedeki pazarlama, üretim, satın alma gibi konular bu denetimin konusuna örnek olarak verilebilir.

İşletmelerde önemi her geçen gün artan bir denetim türü olduğundan genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır²⁶. Denetçinin inceleme ve değerlendirmelerini tarafsız şekilde ortaya koyması büyük önem arz eder.

²⁰ Vefa Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 324.

²¹ Seval Kardeş Selimoğlu vd., *Bağımsız Denetim*, 3. Basım, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 15.

²² Yasin Ulusoy, *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 35.

²³ Ulusoy, *a.g.e.*, s. 35.

²⁴ Derya Kubalı, “Performans Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 32, S. 1, 1999, s. 44.

²⁵ Haftacı, *a.g.e.*, s. 8.

²⁶ Haftacı, *a.g.e.*, s. 8.

TTK m. 378’de yer alan riskin erken saptanması komitesinin ve SPK’nın Seri: X, 22 No’lu Tebliğ’in 2. Kısım m. 25/1’de düzenlenen denetimden sorumlu komitenin değerlendirmeleri faaliyet denetimi olarak kabul edilebilir²⁷. Bu denetimde işletmeye tavsiyeler verildiğinden ve çözüm önerileri sunulan rapor hazırlandığından, yönetim danışmanlığına benzemektedir²⁸.

3.3. DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

3.3.1. İç Denetim

1941 yılında kurulan İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan bir tanıma göre iç denetim, “bir örgütün faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, yansız bir güven ve danışma eylemi”dir²⁹.

Uluslararası genel kabul gören tanıma göre danışmanlık ve güvence verme faaliyetleri iç denetimin temel fonksiyonlarını oluşturur³⁰. Bu denetimde işletmenin faaliyetlerinin, belirlenmiş politikalar doğrultusunda yürütölüp yürütölmediğinin ve işletme varlıklarının tüm zararlara karşı korunup korunmadığının araştırılması amaçlanır³¹. Bu nedenle iç denetim faaliyetini yerine getiren denetçi, mesleki bilgi ve donanıma sahip olmalıdır.

İç denetimde işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği işletmenin kendi bünyesinde bu amaçla çalışan kişilerce kontrol edilir. Denetim faaliyeti ile tespit edilen bulgular yönetime rapor edilir. Denetim faaliyeti sonucunda sunulan raporlar ve bilgiler ile işletmede meydana gelen hata ve yolsuzluklar belirlenerek bunların önlenmesi sağlanır. İç denetim, işletmenin yöneticilerine işletme bünyesinde çalışan personelin faaliyetleri ve verimlilikleri hakkında da bilgiler sunar. Zira bir işletmenin başarılı olabilmesi ve büyüyebilmesi işletme içerisindeki denetimin etkin ve doğru şekilde

²⁷ Faaliyet denetimi, doktrinde performans denetimi olarak da adlandırılmaktadır. Bkz. Metin Topçuoğlu, *Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 9.

²⁸ Gürbüz, *a.g.e.*, s. 13.

²⁹ Haftacı, *a.g.e.*, s. 81.

³⁰ Elif Ayşe Şahin, *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 153.

³¹ Nahit Akarkarasu, “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”, *Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi*, Yeterlik Etüdü, İstanbul, 2000, s. 8. <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/452> (Erişim Tarihi: 02.01.2020)

alışmasına bağlıdır. Ayrıca nitelikli bir iç denetim, dış denetimi de kolaylaştıracadıından dış denetim için de güvence saėlar³².

3.3.2. Dış Denetim

Dış denetim, denetlenen şirketin örgütsel hiyerarşisine tabi olmayan ve şirket dışından denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimdir³³. Dar anlamda dış denetim, yalnızca devlet organları tarafından gerçekleştirilen denetimi; geniş anlamda ise ortaklık dışındaki kişi ve kuruluşlar tarafından yapılan denetimi ifade eder³⁴. Dış denetimi kendi içerisinde, bağımsız denetçiler tarafından yapılan bağımsız denetim ve devlet tarafından kamu tüzel kişilerince yapılan denetim olmak üzere ikiye ayırabiliriz³⁵.

Bağımsız denetim; ortaklıktan bağımsız, uzman kişiler tarafından ortaklığın finansal tablolarının ve finansal bilgilerinin, denetim ve muhasebe standartlarına uygunluğunun denetlenerek sonucun bağımsız denetçi raporları ve görüşleri ile ortaya konulmasıdır. Bağımsız denetim faaliyeti ortaklık hiyerarşisine tabi olmayan bağımsız ve tarafsız kişilerce gerçekleştirildiğinden bağımsız denetim bir dış denetimdir.

Kamu denetimi ise kamusal kuruluşların yasal hükümlere dayalı olarak kendi elemanlarına yaptırdığı denetimdir³⁶. Kamu denetimi ile hem özel sektörde faaliyet gösteren kuruluşlar hem de kamusal kuruluşlar denetlenebilir. Sermaye şirketlerinin, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın denetim elemanlarınca denetlenmesi özel sektöre yönelik bir kamu denetimi iken; Sayıştay'ın kamu kurumlarına yapacağı denetim kamu sektörüne yönelik bir denetimdir³⁷.

³² Bayram Aslan, "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", *Sayıştay Dergisi*, C. 21, S. 77, 2010, s. 71.

³³ Atilla İnan, "İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi", *Sayıştay Dergisi*, C. 8, S. 25, Nisan 1997, s. 46.

³⁴ elik, *a.g.e.*, s. 36-37.

³⁵ Mehmet Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, 14. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 252.

³⁶ Gürbüz, *a.g.e.*, s. 17.

³⁷ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 20.

4. BAĞIMSIZ DENETİM

4.1. TANIMI

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin³⁸ m. 2/1-b bendine göre bağımsız denetim, şirketlerin finansal bilgilerinin ve tablolarının, finansal raporlama standartlarına uygunluğunun gerekli bağımsız denetim teknikleri kullanılarak kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve denetim sonucunun rapora bağlanmasıdır (660 sy. KHK m. 2/1-b). Bağımsız denetim kavramının tek bir tanımı olmamakla literatürde pek çok tanımı yapılmıştır.

Bağımsız denetim, denetlenen şirket ile arasında organik bağı bulunmayan ve bu işi meslek edinmiş tarafsız, uzman denetçiler tarafından yapılan ve denetim sonucunun, bir raporla ortaya konulduğu sürekli denetimdir³⁹.

Bir diğer tanımla bağımsız denetim, ortaklıktan bağımsız, tarafsız ve uzman kişiler tarafından ortaklığın finansal bilgilerinin muhasebe standartlarına uygunluğunun denetlendiği bir süreç olarak tanımlanabilir⁴⁰. Bağımsız denetim faaliyetinin en önemli unsuru bağımsızlık kavramıdır. Gerek kanunda gerekse tanımlarda yer alan bağımsızlık kavramı ile ifade edilmek istenen denetçinin görev yaptığı şirketten tamamen bağımsız ve tarafsız olmasıdır⁴¹.

Yukarıda belirtilen bağımsız denetim tanımları birlikte değerlendirildiğinde, bağımsız denetim faaliyeti esnasında uyulması gereken temel ilkeleri; denetimin bağımsız denetçiler tarafından yapılması, denetimin ilke ve kurallarına uygun şekilde gerçekleştirilmesi, denetimin defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılması ve sonucun bir raporla ortaya konulması olarak sıralayabiliriz⁴².

4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

Son yıllarda ekonomik büyümeye paralel olarak şirket sayıları artış göstermiş olup şirketler hakkında üçüncü kişilerin de bilgi edinmesine imkan sağlayan bağımsız

³⁸ “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁹ Reha Poroy vd., *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 12. Bası, 2010, s. 455.

⁴⁰ Bahtiyar, *a.g.e.*, s. 254.

⁴¹ Kamil Mutluer vd., *Sermaye Şirketlerinin Denetimi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 140.

⁴² Mustafa Yavaşoğlu, *Bağımsız Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 23.

denetim kurumu önem kazanmıştır⁴³. Bağımsız denetim yansız, dürüst ve uzman kişiler eliyle gerçekleştirildiğinden denetim sonuçları şirket hakkında detaylı ve güvenilir bilgi almak isteyenler için önemli bir argümandır. Bağımsız denetçi tarafından kanuna ve muhasebe standartlarına uygun şekilde denetlen finansal raporlar, denetlenen şirket hakkında güvenilir bilgi talep eden çıkar gruplarına ve kamuya tarafsız bilgi verilmesini sağlar. Bu yönüyle bağımsız denetim kamuyu aydınlatma ilkesine hizmet eder.

Bağımsız denetimden geçen finansal tablolar, denetlenen işletmenin karlılığı ve faaliyetlerinin verimliliği hakkında da güvenilir bilgiler sunar⁴⁴. Denetimden geçen şirketin finansal bilgilerine duyulan güven artacağından şirketin kredi olanaklarının genişlemesine de imkan sağlayacaktır⁴⁵.

Ülkemizde ve dünyada ekonomik faaliyetlerde meydana gelen artış ile birlikte işletmelerin faaliyet alanları, muhasebe sistemleri daha karmaşık hale geldiğinden yolsuzluk, hile gibi olaylar daha sık görülmeye başlanmıştır⁴⁶. Bu nedenle de şirketlerin ülke ekonomisini etkileyerek, ekonomiye yön verecek boyutta büyüme gösterdikleri bu dönemde güvenilir finansal bilgiye duyulan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır⁴⁷. Zira güven vermeyen ve doğruluğundan şüphe duyulan veriler ekonominin ve piyasanın olumsuz etkilenmesine neden olur.

İşte bu noktada Türkiye Denetim Standartları ile uyumlu, şeffaf bir analiz yapma imkanı sağlayan bağımsız denetim kurumu oldukça önem kazanmıştır. Şirket sahipleri, ortaklar, şirketlerin performansları hakkında detaylı bilgi almak isteyen yatırımcılar bağımsız denetim sonucu hazırlanan raporlar sayesinde ilk elden, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmış olacaklardır.

⁴³Tuğrul Kandemir ve Halim Akbulut, “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, C. 9, S. 20, 2013, s. 46.

⁴⁴Ersin Güredin, *Denetim*, 6. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 1994, s. 16-17’den aktaran Erol Çelen “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 55, Haziran 2001, s. 124.

⁴⁵Doğan Kutukız ve Akif Öncü, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 41, Ocak 2009, s. 138.

⁴⁶Yusuf Bağatır, “Bağımsız Denetim Yapıtırlmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları”, *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, C. 1, S. 2, 2019, s. 121.

⁴⁷Selimoğlu vd., a.g.e., s. 4.

4.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

Yatırımcılar ve çıkar grupları şirketlerin finansal durumu ve performansı hakkında kapsamlı, doğru ve güvenilir bilgi sahibi olmak isterler. Bunun için incelenmesi gereken en önemli husus şirketlerin finansal tablolarıdır. Finansal tablolardan doğru ve güvenilir bilginin elde edilmesini sağlayan ise bağımsız denetim faaliyetidir. Zira bağımsız denetimin, kanuna ve diğer düzenlemelere uygun şekilde yapılması kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırır. Bunu sağlamanın yolu da şeffaflık ilkesi ile mümkündür. Şeffaflık, şirket hakkındaki bilgilerin eksiksiz ve karşılaştırılabilir olarak kamuya açıklanmasıdır⁴⁸. Şirket hakkındaki bilgilerin şeffaf ve doğru şekilde sunulması şirkete duyulan güveni de artıracaktır.

Sermaye piyasası güven ortamına dayandığından bu piyasanın etkin ve verimli çalışabilmesi için önemli bilgi ve belgelerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması gerekir. Bunu sağlamanın en etkili yolu da bağımsız denetimden geçmektedir⁴⁹. Zira sermaye piyasasındaki güven ve istikrar yatırımların artmasına hizmet ederek ülke ekonomisine de katkı sağlayacaktır. İşletmelerin devamlılığı, ortakların ve kamuoyunun bilgilendirilmesi şeffaf ve güvenilir bir denetimle mümkündür.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ⁵⁰ göre bağımsız denetim ile işletmelerin finansal tablolarının, finansal raporlama standartları doğrultusunda, finansal durumları ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesi amaçlanmaktadır (Tebliğ 1. Kısım m. 3/1).

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye göre ise bağımsız denetimin amacı; şirketin finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hakkında makul güvence sağlayacak verilerin elde edilmesidir (660 sy. KHK m. 2/1-b). Bu verilerin elde edilmesi de şirketin finansal tablolarının, finansal raporlama standartlarına uygun ve eksiksiz şekilde hazırlandığını

⁴⁸ Haftacı, *a.g.e.*, s. 60-61.

⁴⁹ Nuri Uman, "Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri", SPK Yayınları, Ankara, 1985, s. 16'dan aktaran Çelen, *a.g.m.*, s. 123.

⁵⁰ 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: X, No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ".

belgeleyen bağımsız denetçi görüş ve raporları ile mümkündür⁵¹. Bağımsız denetçinin denetim faaliyetini yerine getirirken tarafsız davranmasını sağlamak için bağımsız denetimin esasları kanunla düzenlenmiştir⁵².

Bağımsız denetim, genel olarak şirketin mali ve finansal bilgilerine ilişkin olduğundan muhasebe denetimi olarak da ifade edilmektedir. Yapılacak muhasebe denetiminde, şirketin finansal raporlama sürecindeki hata, hile ve eksiklikleri incelenmekte ve bunun sonucunda tüm bu aksaklıklara engel olmak amaçlanmaktadır⁵³.

Her ne kadar bağımsız denetim ile vergi denetimi birbiri ile bağlantılı olsa da bağımsız denetimden beklenen asıl amaç, verginin devlete doğru şekilde ödenip ödenmediğinin tespiti değil; ortakların, alacaklıların menfaatlerini koruyarak müdürlerin kanuna uygun şekilde davranmasını sağlamaktır⁵⁴.

Denetimin bir diğer amacı, ortakların, yatırımcıların ve menfaat sahiplerinin anlaşılabilir, şeffaf ve kanuna uygun raporlar ile bilgilendirilmesini sağlamaktır. TTK'ya göre ortakların şirket hakkında bilgi alma ve şirketten inceleme talep etme hakları olsa da yalnızca bilgi alma hakkı kullanılarak şirketin tam anlamıyla denetlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle bağımsız denetim kurumuna ve bağımsız denetçilere büyük görev düşmektedir. Zira denetimin en önemli amaçlarından biri ortaklığın ve hesapların kontrolüdür⁵⁵. Bu sayede ortakların çıkarları da korunmuş olmaktadır.

Denetimin bir başka amacı ise finansal tabloların geçerliliğinin sağlanmasıdır. Zira TTK m. 397'ye göre denetime tabi oldukları halde, denetimden geçmemiş finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş hükmündedir.

4.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetim hem denetlenen şirkete hem diğer ilgililere, yatırımcılara ve kamuya yarar sağlar. Denetime tabi tutulan şirketin müdürleri ve ortakları, bağımsız denetim sonucunda şirketin mali durumu hakkında tarafsız ve güvenilir bilgiler alırlar.

⁵¹Nalan Akdoğan, “Borsa İstanbul (Bist) Şirketlerinin 2017 Ve 2018 Yıllarındaki Denetim Görüşleri İle Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, ISSN:1307-6639, S. 59, Şubat 2020, s. 3.

⁵² Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 140.

⁵³ Kandemir ve Akbulut, *a.g.m.*, s. 46.

⁵⁴ Oruç Hami Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, 3. Bası, Ankara, 2017, s. 445.

⁵⁵ Tekin Memiş, “Şirketler Hukukunda Denetim”, *Ege Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, S. 3–4, 2012, s. 170.

Bu sayede limited şirketlerde müdürler, şirketin eksik yönleri hakkında zamanında bilgi sahibi olarak yapılması gerekenlere daha hızlı karar verebilirler. Ortakların da şirket hakkında detaylı bilgi alma imkanı doğacağından; ortaklar genel kurullara daha bilinçli şekilde katılarak genel kurulda doğru kararlar alınmasına yardımcı olurlar⁵⁶. Ayrıca bağımsız denetim ile finansal tabloların, muhasebe standartlarına uygunluğu, doğru ve güvenilir bilgiler içerip içermediği anlaşılır.

Denetimin kamuya ve devlete olan yararlarına baktığımızda, şirket bünyesinde meydana gelebilecek olan, yolsuzluk ve hile gibi olumsuzlukların tespiti ile bu olumsuzlukların önüne geçilmesine imkan sağlamasıdır. Bağımsız denetçinin denetim raporu ve görüş yazısının ilgililere iletilmesi kamuyu aydınlatma ilkesinin amacına hizmet eder.

Şirketlerin finansal bilgilerinin güvenilir olmasını sağlayan, finansal tabloların bağımsız denetim faaliyetinden geçmesidir. Zira denetim, denetlenen şirketin finansal tablolarındaki bilgilerin şeffaf ve dürüst olarak yansıtıldığına ilişkin güvence sağlar⁵⁷.

4.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI

4.5.1. Genel Olarak

Bağımsız denetimin kapsamı esas itibarıyla sermaye şirketlerinin finansal tablolarının denetlenmesidir. Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz varlık değişimi tablosu ve ekleri), sınırlı olarak yıllık faaliyet raporlarının ve varsa riskin erken saptanması komitesi raporlarının içeriğindeki finansal bilgilerin denetimi, bağımsız denetimin konusunu oluşturur⁵⁸.

Bağımsız denetime tabi limited şirketlerde denetçiler, limited şirketin finansal tablolarını ve sınırlı şekilde müdürler kurulunun yıllık faaliyet raporunu denetlemekle yükümlüdürler⁵⁹. Ayrıca TTK'nın 398. maddesinde de her ortaklıkta kurulması zorunlu olmayan riskin erken teşhisi komitesinin raporlarının da denetim kapsamında olduğu belirtilmiştir. Denetime tabi bir ortaklıkta riskin erken teşhisi komitesi var ise bağımsız denetçi bu komitenin raporlarını da denetmekle yükümlüdür. TTK'da denetlenmesi

⁵⁶ İpek Bodur, *Denetimin Bağımsızlığı*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s. 5.

⁵⁷ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 3.

⁵⁸ Tayfun Ercan, "6102 Sayılı Yeni Ticaret Kanuna Göre Şirketlerin Denetimi", *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 7, S. 69, Mayıs 2012, s. 37-38.

⁵⁹ Oruç Hami Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Kasım 2017, Ankara, s. 831.

gereken finansal tablolar ve bilgiler sınırlı şekilde sayılmış olup denetim kapsamına başkaca belgeler eklenemeyecektir⁶⁰.

Finansal tabloların denetiminde, finansal tabloların Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen standartlara uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediği denetlenmektedir. Yıllık faaliyet raporunun denetiminde ise anonim şirketlerde yönetim kurulunun, limited şirketlerde ise müdürlerin veya müdürler kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı denetlenmektedir. Yapılacak olan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığı incelenmektedir.

398. maddenin 2. fıkrasında denetimin yapılmasına ilişkin dört kurala yer verilmiştir. Bunlar; şirket ve topluluk yönünden, finansal tablolara raporların uyumlu olup olmadıkları; tablolar ve raporlarla denetiminin ortaya koyduğu bulguların birbiriyle uyumlu olup olmadıkları; şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde ortaya konulup konulmadığı ve risklerin isabetli şekilde ifade edilip edilmediğidir. TTK m. 398 anlamında bir denetimin icra edilebilmesi için yukarıda sayılan şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Zira sayılan şartlar birbirinin alternatifi değil denetimin olmazsa olmaz şartlarıdır⁶¹.

4.5.2. Finansal Tabloların Denetimi

Türkiye Muhasebe Standartları tarafından yayınlanan Finansal Tabloların Sunuluşu TMS 1’de finansal tabloların tanımı yapılmıştır. Buna göre finansal tablolar, işletmelerin finansal durumları ve performanslarının biçimlendirilmiş sunumudur⁶². Bu standarda göre finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgilerin sağlanmasıdır.

Finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandıklarının sonuçlarını gösterir. Ayrıca finansal tablolar işletmenin varlıkları,

⁶⁰ Reha Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku I*, 13.Bası, Vedat Kitapçılık, 2014, s. 465.

⁶¹ TTK m. 398/2 Gerekçesi

⁶² Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Tabloların Sunuluşu TMS 1, paragraf. 9, “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

yükümlülükleri, öz kaynakları, kazanç ve kayıpları, gelir ve giderleri, ortakların, ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar, ortaklara yapılan dağıtımlar ve nakit akışları hakkında bilgi verir⁶³. Finansal tablo kullanıcıları kendilerine sağlanan bilgiler ışığında kredi, yatırım gibi önemli konularda karar alacaklarından bu tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir, gerçeğe uygun ve tarafsız veriler içermesi oldukça önemlidir⁶⁴.

Konsolide finansal tablolarda ise ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıkları, kaynakları, gelir ve giderleri yer almakta olup konsolide finansal tablolar ile ana ortaklık yatırımcılarına gerçek ve doğru bilgi sunmak amaçlanır. Böylece ortaklığa dahil olan ortaklıkların ayrı ayrı finansal tablolarının yanında şirketler topluluğunun varlıkları, gelir ve giderler konsolide finansal tablolarda görülebilecektir⁶⁵. Bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilen ilk denetim finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluğunun denetlenmesidir. Bu nedenle Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları bağımsız denetim hususunda büyük önem arz eder. Zira Türk Ticaret Kanunu, finansal tablolara ilişkin düzenleme yapma yetkisini Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na vermiştir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından da bu kapsamda; Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği şeklinde üç çeşit düzenleme yapılmıştır⁶⁶.

Finansal tablolar işletmelerin mali durumları hakkında bilgi almak isteyen finansal tablo kullanıcılarına ve diğer ilgilere işletme hakkında güvenilir bilgiler sağladığından denetimdeki rolü büyüktür⁶⁷.

TTK'ya göre her tacir, ticari faaliyetlerinin başında ve dönem sonunda varlıklarının ve borçlarının ilişkisini gösterir finansal tabloyu (açılış bilançosu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorundadır (TTK m. 68/1). Ayrıca her tacir, gelir tablosunu da hazırlamakla yükümlüdür. Hazırlanan bilanço ile gelir tablosu, yılsonu finansal

⁶³ TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı paragraf. 9

⁶⁴ Ömer Faruk Güleç, “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ocak-Şubat 2020, s. 254.

⁶⁵ Yaşar Karayalçın, “Türkiye’de Üst Kuruluşlar Alanında Yeni Gelişmeler-Konsolide Mali Tablolar”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 16, S. 4, Aralık 1992, s. 109.

⁶⁶ Raziye Aksu Özkan, “Türk Ticaret Kanunu Ve Denetim Standartları Bağlamında Denetçinin Sınırlı Olumlu Görüş Yazısının İncelenmesi”, *REGESTA Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 4, S. 3, 2019, s. 359.

⁶⁷ Mustafa Oğuz, *Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir, 2014, s. 7.; Özkorkut, *a.g.e.*, s. 215.

tablolarını oluşturmaktadır (TTK m. 68/2). Tacirler, finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına ve muhasebe ilkelerine uygun şekilde tanzim etmek zorundadırlar. Yıllık finansal tabloları, işletmenin faaliyet akışının gerekli kıldığı sürede Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmiş olmalıdır (TTK m. 69/1).

Anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde müdürler; geçmiş hesap dönemine ilişkin Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen finansal tablolarını, eklerini ve yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayarak genel kurula sunmakla yükümlüdürler (TTK m. 514).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında tam bir finansal tablolar setinin hangi kalemleri içereceği belirtilmiştir. Buna göre tam bir finansal tablo setinde, dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço), döneme ait kar, zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu bulunmaktadır. Bunlara ek olarak da genel amaçlı finansal tablolar setinde, önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar, diğer açıklayıcı bilgileri içeren notlar, karşılaştırmalı bilgiler ve muhasebe politikası geriye dönük olarak uygulandığında önceki dönem başındaki finansal durum tablosu yer alır⁶⁸. Kanunun ve esas sözleşmesinin finansal denetime ilişkin hükümleri ile TTK m. 515'te düzenlenen dürüst resim ilkesine uygunluk incelenmesi de bağımsız denetim kapsamına dahildir⁶⁹.

4.5.3. Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi

Bağımsız denetime tabi limited şirketlerde, finansal tabloların yanında müdürlerin hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporunun denetimi de bağımsız denetimin kapsamındadır. Ancak yıllık faaliyet raporunun denetimi, finansal tabloların denetiminden farklı olarak sınırlı şekilde yapılabilmektedir.

TTK m. 397' ye göre müdürlerin hazırladığı yıllık faaliyet raporu yalnızca, raporun içinde yer alan finansal bilgilerin, finansal tablolar ile uygunluğu ve gerçeği yansıtip yansıtmadığı bakımından denetime tabi tutulmaktadır (TTK m. 397/1). Buradaki denetim, finansal tabloların değerlendirilmesiyle sınırlı olacak şekilde

⁶⁸ Remzi Örtün vd., *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulaması*, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 14.; TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, paragraf. 10.

⁶⁹ Reha Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku II*, 14. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019, s. 548.

tutarlılık, doğruluk ve gerçeğe uygunluk bakımından yapılan denetimdir⁷⁰. TTK m. 516'da düzenlenen ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun içeriğinde yer alan; şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar, şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları, üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi diğer hususlar denetimin kapsamında değildir⁷¹.

Denetçilerin yıllık faaliyet raporuna ilişkin sınırlı bir denetim yapması isabetlidir. Zira bu raporda finansal tablolara ilişkin bilgilerin yanında; şirket faaliyetlerine ilişkin önemli gelişmeler, geleceğe yönelik tahminler, öngörülen riskler, şirket aleyhine açılan ve şirketin mali durumunu ve faaliyetlerini etkileyebilecek nitelikteki davalar gibi hususlar da yer almaktadır⁷².

Yıllık faaliyet raporunun içeriğinde yer alan bilgiler, şirket faaliyetlerini, şirketin finansal durumunu açık, anlaşılır ve dürüst bir şekilde yansıtmalıdır. Zira yapılacak denetimde, müdürlerin veya müdürler kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlılığı ve doğruluğu denetlenecektir.

Denetime tabi olan bir limited şirket, hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporunun denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü yıllık faaliyet raporunun başlığında açıkça belirtmekle yükümlüdür⁷³. Limited şirket bağımsız denetime tabi olduğu halde, finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu denetimden geçirilmediyse bu tablolar düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m. 397/2).

4.5.4. Risk Teşhisi ve Risk Yönetimi Raporlarının Denetimi

TTK m. 398/4'e göre riskin erken teşhisi komitesi raporları bağımsız denetim kapsamında denetlenmesi gereken raporlar içerisinde yer alsa da her şirketin bu komiteyi kurma zorunluluğu yoktur. Örneğin, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde yönetim kurulu, bu komiteyi kurmak zorundadır. Diğer sermaye şirketlerinde ve limited şirketlerde ise bu komite, denetçinin gerekli görmesi ve bunu müdürlere

⁷⁰ Zekeriyya Arı, *Anonim Şirketlerin Denetimi*, Ekin Yayıncılık, 2019, s. 60.

⁷¹ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 217.

⁷² 28.02.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik".

⁷³ Arı, *a.g.e.*, s. 65.

yazılı olarak bildirmesi halinde kurulacaktır (TTK m. 378/1)⁷⁴. Halka açık olmayan anonim şirketlerde de bu komitenin kurulması zorunluluğu bulunmamaktadır.

TTK m. 625/1-e bendinde ise küçük ölçekli limited şirketler hariç olmak üzere diğer limited şirketlerde bu komitenin müdürler tarafından kurulacağı düzenlenmiştir. Buna göre orta ve büyük ölçekli limited şirketler, denetçinin komitenin gerekliliğine ilişkin yazılı bildirimini beklemeden bu komiteyi kurmakla yükümlüdürler⁷⁵. Limited şirketlerde komitenin kurulması müdürlerin devredilemez ve vazgeçilemez görevleri arasındadır.

Komite; şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren riskleri tespit ederek bunlara karşı gerekli önlemlerin alınması için görev yapar. Risk denetimi, şirketin iç kontrol mekanizması şeklinde çalışır ve şirketin geleceği hakkında yorum yapılmasına imkan sağlar⁷⁶. Risk denetimi ile şirket denetiminin ayrımı da bu noktadadır. Zira şirket denetimi neticesinde incelemeye tabi tutulan tüm bilgi ve belgeler üzerinde geçmişe dönük bir inceleme yapılırken; risk denetiminde, ileriye dönük önlem alınması gereken olası durumlar tespit edilir. Ayrıca geleneksel muhasebe denetimi, finansal tabloların incelenmesi ile sınırlı tutulmuşken bu komitenin kurulmasına ilişkin düzenlemeler, TTK'nın kriz yönetimine özel bir önem verdiğini göstermektedir⁷⁷.

Limited şirkette TTK m. 625/1-e gereği müdürler tarafından ya da denetçinin gerekli görmesi üzerine riskin erken teşhisi komitesi kuruldu ise denetçi bu komiteye ilişkin bir rapor hazırlamak zorundadır. Denetçi riskin erken teşhisi komitesine ilişkin raporunda, komitenin yapısı ve uygulamalarını denetleyecektir. Denetçi bu raporu, denetim raporu ile birlikte müdürlere sunmakla yükümlüdür (TTK m. 398/4). Ancak, riskin erken saptanması komitesinin risklere karşı gösterdiği çözümlerin yerinde olup olmadığı ve bu riskler karşısında müdürlerin yaptığı uygulamalar bağımsız denetçinin denetimi kapsamında değildir.

⁷⁴ Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 184-185.

⁷⁵ Adem Şahin, "Riskin Erken Teşhis Komitesi (TTK m. 378 ve m. 625/1-e'nin Değerlendirilmesi)", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 2, 2016, s. 299.

⁷⁶ Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 184; Ayşe Gül Köksal, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 14, S. 2, 2013, s. 319.

⁷⁷ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 132.

5. LİMİTED ŞİRKETİN DENETİMİ

5.1. 6102 SAYILI TTK ÖNCESİ LİMİTED ŞİRKETİN DENETİMİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce 6762 sayılı Kanun'da limited şirketlerde denetim organının varlığı ortak sayısına göre belirlenmekteydi. 6762 sayılı ETK'nın "Murakebe" başlığını taşıyan m. 548/1 fıkrasında, ortakların sayısı yirmiyi aşan limited şirketlerde bir veya birden fazla murakıp bulunacağı belirtilmişti. ETK m. 548/2'ye göre ise ortak sayısının yirmiden az olması halinde idare hak ve vazifesi tüm ortaklara ait değilse müdür sıfatını haiz olmayan ortakların Borçlar Kanunu m. 531'de yazılı haktan faydalanabilecekleri düzenlenmişti. Yani ortak sayısının yirmiden az olması halinde limited şirket ortakları, ortaklığın işleyişi, mali durumu hakkında bilgi alma, defter ve kayıtlarını inceleme hakkına sahipti⁷⁸. Buna göre ortak sayısı yirmiyi aşan limited şirketlerde bir veya birden fazla denetçi bulunması öngörülmüşken; ortak sayısı yirmiden az olması halinde limited şirkete denetçi atanması zorunlu değildi⁷⁹.

ETK döneminde, anonim şirketlerdeki murakıplara ait hükümlerin limited şirket murakıplarına da uygulanacağı düzenlenerek anonim şirket hükümlerine atıf yapılmıştır (ETK m. 548). Bu nedenle anonim şirketin denetçiye ilişkin hükümleri limited şirket hükümlerine uygun düştüğü ölçüde uygulanmıştır. Aynı maddede denetime ilişkin hususta anonim şirket hükümlerine yollama yapılarak denetçi sayısı beş ile sınırlandırılmıştır (ETK m. 347/1). Anonim şirkette denetçiye ilişkin düzenlemeler ETK'nın "Murakıplar" başlığı altında 347 ila 359. maddeleri arasında yer almaktaydı.

Denetçiler genel kurul tarafından ve en çok üç yıl için atanmaktaydı. Ayrıca görev süresi sona eren bir denetçi yeniden denetçi olarak seçilebilmekteydi. Şirketteki denetçi sayısı bir ise o denetçinin, birden fazla ise denetçilerin sayısının yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması şartı aranmaktaydı (ETK m. 347/3).

ETK uygulamasına göre, müdürlerin alt ve üst soyu ile eşi ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımları denetçiliğe seçilemezdi. Eğer seçildiyse çekilmek zorundaydı (ETK m. 349). Denetçiler, şirkette müdür veya memur olamazlardı. Müdürler, görevleri sona ermeden ve genel kurul tarafından ibra edilmeden

⁷⁸ Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketler*, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 227.

⁷⁹ Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 538.

denetçi seçilmeleri mümkün değildi (ETK m. 347/3). Ayrıca denetçilerin genel kurul toplantılarına katılmaları zorunlu idi (ETK m. 353/1)⁸⁰.

ETK’da denetçiyi seçme yetkisi genel kurula verildi ise de ETK m. 351 ile bu kurala istisna getirilmiştir⁸¹. Denetçinin ölümü, çekilmesi, iflası, hacir altına alınması gibi bir sebeplerle görevinin sona ermesi; ağır hapis cezası, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkum olması halinde denetçi tek kişi ise toplanacak ilk genel kurul toplantısına kadar görevde kalmak koşuluyla şirket ortaklarından veya müdürlerden herhangi birisinin talebi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yer mahkemesince bir denetçi tayin edilmekte idi (ETK m. 351). Birden çok denetçinin olduğu bir limited şirkette bir denetçinin görevinin sona ermesi halinde ise diğer denetçiler toplanarak ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere bir denetçi seçerlerdi.

Genel kurul çoğunluğu tarafından seçilen denetçiler, şirket organı sıfatıyla yönetimi genel kurul adına denetlemekte idi. Ancak denetçinin niteliklerine baktığımızda reşit ve temyiz gücüne sahip olmaları dışında başkaca bir nitelik aranmamıştı. Şirket organı sıfatını taşıyan bu denetçiler vasıtasıyla denetlenen limited şirketlerde etkin ve çağdaş bir denetim yapılması oldukça güçlü⁸².

Netice itibarıyla ETK’da limited şirkette ortak sayısının yirmiyi aşması halinde üçüncü bir organın varlığı zorunlu olarak kabul edilmişti⁸³. Ancak 6102 sayılı Kanun ile ortak sayısına bağlı olarak ortaya çıkan bu zorunlu organ kaldırılmış olup şirketten bağımsız şekilde denetim faaliyetini sürdürecektir olan bağımsız denetçiler getirilmiştir.

ETK m. 536’ya göre ortak sayısının yirmiden fazla olduğu limited şirketlerin genel kurul toplantılarında bir komiser bulundurulması zorunlu idi⁸⁴. Bu komiserlerin görevlendirilmesi görevi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı⁸⁵’na verilmişti. Komiserin genel kurul tutanaklarının kanuna uygun şekilde tutulmasına nezaret etmesi ve tutanakları

⁸⁰ Ömer Teoman, “Yürürlükteki Hukukumuz ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Ortaklık Genel Kurul Toplantılarına Katılmak Zorunda Olanlar”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 25, S. 4, Aralık 2009, s. 21.

⁸¹ Sema Aydın, “TTK Tasarısı İle Anonim Şirketlerin Denetimi Konusunda Getirilen Değişiklikler”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1, Haziran 2010, s. 116.

⁸² Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 538.

⁸³ Fatih Bilgili ve Ertan Demirkapı, *Şirketler Hukuku*, Bursa, Dora Yayınları, 2013, s. 698.

⁸⁴ Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu’na Göre Limited Şirketler*, s. 221.; Bahtiyar, *a.g.e.*, s. 253.

⁸⁵ 26.06.2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanun ile 6102 sayılı TTK yer alan “Sanayi ve Ticaret Bakanlığı” ibaresi “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı” olarak değiştirilmiştir.

imzalaması zorunluydu⁸⁶. Komiser tarafından imzalanmayan tutanak ve kararların geçerliliği bulunmamaktaydı.

Esasları bakanlık tarafından belirlenen bu denetim, 1996 yılında Sermaye ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan “Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik” ile düzenlenmişti⁸⁷.

5.2. 6762 SAYILI ETK İLE 6102 SAYILI TTK’NIN ŞİRKET DENETİMİ

AÇISINDAN MUKAYESESİ

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerine ilişkin köklü değişikliklere gidilmiştir. Anonim ve limited şirketlerin denetimindeki en önemli değişikliklerden biri de iç denetleme organının kaldırılması ve denetimin bağımsız denetçiler tarafından yapılmaya başlanmasıdır⁸⁸. Denetim yapacak murakıpların (denetçilerin) pay sahipleri tarafından seçileceğine ilişkin düzenleme yasa koyucu tarafından faydalı görülmediğinden TTK m. 397 ile denetimin uzman kişiler tarafından yapılacağı vurgulanmıştır⁸⁹.

ETK döneminde ortak sayısının yirmiyi aşması halinde limited şirkette denetçi bulundurulması, yani ortak sayısına bağlı zorunlu bir denetim organı bulunmaktaydı. Yeni sistemde bağımsız denetçi limited şirketin bir organı olmaktan çıkarılmıştır. Yeni TTK ile denetim müessesesi zorunlu organ olmaktan çıkarıldığından organ olarak denetçi veya denetim kuruluna yer verilmemiştir. Kurumsal bir yönetimin sağlanması amacıyla bağımsız denetim müessesesi getirilmiştir⁹⁰.

6102 sayılı TTK’nın 397. maddesi ile getirilen düzenleme ile şirketlerin denetiminin bağımsız, uzman ve tarafsız kişilerce yapılması kabul edilmiştir. Bu düzenleme tamamen yeni olup 6762 sayılı Kanun’da bir karşılığı bulunmamaktadır.

⁸⁶ Tuğrul Ansay, “Anonim Şirketin Murakebesi Yolları”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 1, S. 1, Ocak 1961, s. 51.

⁸⁷ Poroy vd., *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, s. 351.

⁸⁸ Seniha Dal ve Yıldırım Ercan Çalış, “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2013, s. 88.

⁸⁹ Gönen Eriş, *Açıklamalı-İçtihatlı 6335-6552-6728 Sayılı Kanunlarla Güncellenmiş TK Hükümlerine Göre Ticari İşletme ve Şirketler Ticaret Sicili Yönetmeliği ve İlgili Tebliğler*, Cilt. I, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 2092.; aynı yönde bkz. Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 538.

⁹⁰ Bilgili ve Demirkapı, *Şirketler Hukuku*, 2013, s. 698.; Ercan, *a.g.m.*, s. 37-38; Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 398-399.

Denetimin, iç denetimden çıkartılarak bağımsız denetçiler tarafından yapılmaya başlanması ile işletme içerisinde gerçekleşen işlemlerin daha rasyonel şekilde topluma ve çıkar gruplarına sunulması sağlanmıştır⁹¹. Bu sayede daha şeffaf ve hesap verilebilir bir denetimin önü açılmıştır.

Bağımsız denetimde, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” kurulmuştur⁹². 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Geçici 1. maddesinde, bağımsız denetim ve denetim standartları ile ilgili diğer kanunlarda yer alan hükümlerin, 660 sayılı KHK’ya aykırılık teşkil etmesi halinde uygulanmayacakları belirtilmiştir. Bu düzenlemeden de bağımsız denetim alanında söz sahibi olan Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi kurulların yetkilerinin sona erdiği anlaşılmaktadır⁹³.

Zira yeni sistemde denetçi, bağımsız ve tarafsız olmak zorundadır. Bu düzenleme ile denetçinin, denetim yaptığı şirkete karşı bağımsızlığı sağlanmış olup denetim raporları da tarafsız ve güvenilir hale getirilmiştir⁹⁴.

ETK’da denetçilere zorunlu ve acil sebeplerin ortaya çıkması halinde genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırma yetkisi tanınmış; hatta bu durum kanunda bir zorunluluk olarak belirtilmişti (ETK m. 355). 6102 sayılı TTK’da ise denetçiye böyle bir yetki verilmemiştir. Denetçinin genel kurulu toplantıya çağırma yetkisi bağımsız denetimin amacına uygun olarak kaldırılmıştır.

ETK döneminde genel kurulun müdürler aleyhine dava açılmasına karar vermesi halinde şirket adına bu dava denetçiler tarafından açılmaktaydı (ETK m. 341/2). Her pay sahibi müdürler aleyhine denetçilere başvurabilmekteydi. Denetçi yapılan bu şikayetleri tahkikata mecburdu (ETK m. 356/1). Bu şikayet neticesinde gerekli gördüğü takdirde denetçi, genel kurulu toplantıya çağırma zorundaydı⁹⁵. ETK döneminde

⁹¹ Yayha Deryal ve Mehmet Durgut, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 96, Kasım-Aralık 2009, s. 61 vd.

⁹² 02.11.2011 tarih 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁹³ Dal ve Çalış, *a.g.m.*, s. 88. dipnot 1.

⁹⁴ Bilgili ve Demirkapı, *Şirketler Hukuku*, 2013, s. 699.

⁹⁵ Hakan Pekcanitez, “Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Ortaklıkta Denetçiler Tarafından Açılacak Davalar”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 3, S. 1-4, 1987, s. 450.

denetçiye verilen yetki ve görevlerin büyük çoğunluğu denetçilerin, şirketin bir organı olmasından ileri gelmekteydi. Yeni düzenleme ile denetçiler şirket organı olmaktan çıkarılmıştır. 6102 sayılı TTK'da müdürler aleyhine şirket denetçilerine başvuruya ilişkin bir düzenleme yer almamış; bağımsız denetim sistemi ile bu hususların tamamı kaldırılmıştır. 6102 sayılı TTK'da bağımsız denetim görevi başka bir organa devredilmemiştir. Bu sayede denetimin amacına uygun olarak, denetim faaliyetinin bağımsız ve tarafsız denetçilere ait olacağı bir anlayış kabul edilmiştir.

ETK döneminde, denetçi seçilebilmek için belirli bir mesleğe mensup olma yahut başkaca özel bir nitelik şartı aranmamaktaydı. 6102 sayılı TTK ile denetçinin niteliklerine ilişkin önemli düzenlemelere gidilmiş ve uzmanlık gerektiren bir mesleğe mensup olma şartı getirilmiştir. Bu düzenleme neticesinde, 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat alan yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan kişiler ve ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri bağımsız denetim faaliyetinde bulunabileceklerdir. Ayrıca bağımsız denetim yapacak kişiler ve sermaye şirketleri, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmelidirler (TTK m. 400/1).

6102 sayılı TTK'nın ilk halinde, her ölçekteki şirketin denetiminin, bağımsız denetim kuruluşlarınca; küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin ise serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirce yapılması öngörülmüştü⁹⁶. Bu düzenlemede her ölçekteki şirket bağımsız denetime tabiydi.

Ancak 6335⁹⁷ sayılı Kanun ile tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacaklarına ilişkin düzenleme kaldırılmış ve bağımsız denetim kapsamına girecek olan şirketlere ilişkin eşik değerleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir (TTK m. 397/4).

6102 sayılı TTK ile gerek özel denetim kurumuna gerekse ortakların bilgi alma ve inceleme hakkına da pek çok yenilik getirilmiştir. 6102 sayılı Kanun ile limited şirket ortaklarına da geniş bilgi alma ve inceleme hakkı tanınmış; Avrupa Birliği

⁹⁶ Soner Altaş, *Şirket Denetimi*, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 159.

⁹⁷ 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile "Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik yapılmasına Dair Kanun" 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

mevzuatına uyum çerçevesinde limited şirketler için de anonim şirketler ile aynı düzeyde bir denetim sistemi öngörülmüştür⁹⁸.

ETK döneminde özel denetçiler genel kurul tarafından atanmaktaydı. Ayrıca özel denetim hakkı yalnızca anonim şirket ortakları için tanınmış olup limited şirketler bu haktan mahrum bırakılmıştı (ETK m. 348). 6102 sayılı TTK ile limited şirketler için de özel denetimin yolu açılmıştır. ETK m. 348’de genel kuruldan özel denetim talebinde bulunma hakkı tüm pay sahiplerine tanınmamıştı⁹⁹. Bu durum tüm pay sahiplerinin özel denetim kurumundan eşit şekilde yararlanmasının önünde bir engel teşkil etmekteydi. 6102 sayılı Kanun ile özel denetim talep etme hakkı tüm pay sahiplerine tanınmıştır.

6102 sayılı TTK ile özel denetçinin genel kurul tarafından atanmasına ilişkin düzenlemeden vazgeçilmiş olup ile mahkeme tarafından atanmaya başlamıştır. Özel denetçinin mahkemece atanması ile tarafsızlık sağlanmış ve bağımsız denetim kurumuna güven kazandırılmıştır¹⁰⁰. 6102 sayılı TTK ile özel denetçi atanması talebinin genel kurulda reddi halinde dava açabilmek için üç aylık hak düşürücü süre getirilmiştir.

Denetim bağlamında her iki kanunun benzer noktasına baktığımızda, şirketlerin devlet tarafından denetimine ilişkin düzenlemelere 6102 sayılı TTK’da da yer verildiği görülmektedir¹⁰¹. Ancak ETK döneminde, Ticaret Bakanlığı tarafından yapılacak denetimin kapsamına yalnızca sermaye şirketleri ve kooperatifler dahil edilmişti¹⁰². Diğer ticaret şirketleri bu kapsama alınmamıştı. 6102 sayılı TTK ile tüm ticaret şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yapılacak denetime tabi olacağı kabul edilmiştir.

⁹⁸ Soner Altaş, “Limited Şirket Ortaklarının Bilgi Alma, İnceleme ve Özel Denetim İsteme Hakları”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 10, S. 111, Kasım 2015, s. 81.; Sema Aydın, “Anonim Şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı”, *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 1, Haziran 2014, s. 68.

⁹⁹ Ömer Özkan, “Türk ve İsviçre Anonim Ortaklıklar Hukukunda Özel Denetçi Atanması”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 20, S. 2, Aralık 1999, s. 31.

¹⁰⁰ TTK m. 438 Gerekçesi

¹⁰¹ Altaş, *Şirket Denetimi*, s. 161.

¹⁰² Arı, *a.g.e.*, s. 40-41.

5.3. 6102 SAYILI TTK'YA GÖRE LİMİTED ŞİRKETİN DENETİMİ

5.3.1. Genel Olarak

Uygulamada hem ülkemizde hem de Almaya ve İsviçre gibi ülkelerde en çok tercih edilen şirket tipi limited şirketlerdir¹⁰³. Bu nedenle son yıllarda limited şirketler alanında da kapsamlı düzenlemeler yapılmış; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birçok yenilik hukukumuzda girmiştir. En köklü değişikliklerden biri de şirketlerin denetimi alanında yapılmıştır. Gelişen ekonomi, şirketler arası birleşmeler, ortaklıkların yatırım ve kredi kuruluşları ile olan ilişkileri ve finansal anlamda şeffaf bilgiye duyulan ihtiyaç bağımsız denetimin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. 6102 sayılı TTK kapsamında bağımsız denetim sistemine baktığımızda, bağımsız denetim faaliyetinin bu işi meslek edinen, uzman, bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. Bu düzenlemeler ile amaçlanan, şirketlerin şirket bünyesinden bağımsız, tarafsız ve uzman kişilerce objektif şekilde denetlenmesini sağlamaktır. Bu amaçla denetçilerin şirketin bir organı olduğuna ilişkin düzenlemeden vazgeçilmiştir. Bağımsız denetim yapacak olan denetçilerin şirket bünyesinde bir organ sıfatları kalmamıştır. Denetçiler kanuni denetim faaliyetlerini, denetime tabi şirket ile yaptıkları bağımsız denetim sözleşmesine göre yerine getireceklerdir.

6102 sayılı TTK'nın 6335 sayılı Kanun ile değişiklik öncesi metninde denetçiler; denetçi (m. 397-406), işlem denetçisi ve özel denetçi (m. 438-444) olmak üzere üçe ayrılmıştı¹⁰⁴. İşlem denetimi TTK m. 554'te düzenlenerek işlem denetçilerinin şirketin kuruluşu, sermaye artırımı, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet ihracını gibi konularda denetim yapacakları belirtilmişti. İşlem denetçilerinin nitelikleri ayrıca düzenlenmemiş olup bu hususta denetçinin niteliklerine atıf yapılmıştı. 6102 sayılı TTK'nın ilk halinde m. 554'te düzenlenen işlem denetimi 6335 sayılı Kanun ile TTK'dan çıkarılmıştır.

TTK limited şirketlerin denetim ve denetimine ilişkin konularda anonim şirket hükümlerine atıf yapmıştır. Limited şirketler, TTK m. 397'nin atfıyla TTK m. 398'de

¹⁰³ Hasan Pulaşlı, "Limited Şirketler Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bazı Sorunlar", *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 25, S. 2, Haziran 2009, s. 38.

¹⁰⁴ Ramazan Yanık, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 27, S. 4, 2013, s. 361.

düzenlenen bağımsız denetime tabi olacaklardır¹⁰⁵. TTK m. 398'e göre, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen ölçütleri aşan limited şirketler bağımsız denetim hükümlerine göre denetlenecektir. Ancak ölçütleri sağlayamayan limited şirketler ise bağımsız denetime tabi olmayacaktır. Bu düzenleme ile çok sayıda limited şirket denetim dışı bırakıldıysa da belirtilen sınırların altında kalan limited şirketler için özel denetim dışında başka bir denetim yolu düzenlenmemiştir¹⁰⁶.

Anonim şirketler için düzenlenen özel denetime ilişkin düzenlemeler limited şirketler hakkında da uygulanmaktadır. Dolayısıyla limited şirketler, yasa gereği zorunlu olan bağımsız denetim ve ihtiyari şekilde yapılan özel denetim ile denetlenebilecektir. Limited şirketlerde bir diğer denetim yolu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından kamu otoritesi kullanılarak yapılan devlet denetimidir. Bağımsız denetim ve özel denetim, tarafsız ve bu işi meslek edinmiş uzman kişilerce yapılacak olup; idari denetim ise devlet eliyle, kamu mensubu olan bakanlık müfettişleri tarafından yapılacaktır¹⁰⁷. TTK kapsamında limited şirketlerde denetimi, zorunlu (kanuni) bağımsız denetim, isteğe bağlı (özel) denetim ve Bakanlık denetimi başlıkları altında inceleyebiliriz.

5.3.2. Bağımsız Denetim

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile denetim ve muhasebe alanında köklü değişiklikler içeren düzenlemelere gidilmiştir. Bu değişikliklerden en önemlileri de bağımsız denetim alanında yapılmıştır. Şeffaflık ve hesap verilebilirliğin hakim olduğu uluslararası muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi, muhasebe anlamında bir milat olarak kabul edilmektedir¹⁰⁸.

Yeni TTK ile şirket denetiminde bağımsız denetim sistemine geçilmiştir. Limited şirketlerde, ikili ayrıma tabi olan iç ve dış denetim sisteminden vazgeçilerek bağımsız denetçilerin, Türkiye Denetim Standartlarına göre yapacakları bağımsız denetim sistemi benimsenmiştir. Bu sistemin işlerliğinin ve denetiminin sağlanması, uygulanacak esasların belirlenmesi için bu alanda tüm yetkilere sahip Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu sistemde hem işletmelerin

¹⁰⁵ Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 539.

¹⁰⁶ Bilgili ve Demirkapı, *Şirketler Hukuku*, 2013, s. 699.

¹⁰⁷ Sami Kocabıyık, "Limited Şirketlerin Denetim Sistemindeki Sorunlar", *Şirketler Hukukunun Güncel Sorunları Sempozyumu*, Ed: M. Topaloğlu ve I. Özer, 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 216.

¹⁰⁸ Halil İ. Alpaslan ve Ömer Hakasever, "Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları", *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, C. 3, S. 1, 2013, s. 49.

hem de üçüncü kişilerin menfaatine olacak hususlar; ticari defterlerin ve finansal tabloların uzman kişiler tarafından tutulması ve bunların şirketin faaliyetleri, öz kaynakları, mal varlığı, kar ve zararı ile karşılaştırılabilir şekilde bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesidir¹⁰⁹.

6102 sayılı TTK'nın yürürlük tarihinden bir gün önce olan 30.06.2012 tarihinde 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağına ilişkin sistem terk edilerek, TTK m. 398 kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği düzenlemesi kabul edilmiştir (6335 sayılı Kanun m. 18)¹¹⁰.

Bu düzenlemeden sonra 19.12.2012 tarih ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin eşik değerler belirlenmiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının kabul edilmesinden sonra çok sayıda şirket eşik değerleri sağlayamamış olup bağımsız denetimden geçmemiştir. Bu kapsamda daha çok sayıda şirketin denetimden geçmesini sağlamak adına 28.03.2013 tarihinde 6455 sayılı Kanun¹¹¹'un 80. maddesi ile TTK m. 397'ye iki fıkra eklenmiştir. Bu düzenleme ile getirilen TTK m. 397'nin 5. fıkrasına göre, dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan; yani Cumhurbaşkanınca¹¹² belirlenecek ölçütleri sağlayamayıp bağımsız denetime tabi olmayacak olan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenecektir. Bu fıkroda bahsedilen denetim, bağımsız denetime tabi olmayan ortaklıklarda yapılacak olan denetim işlemidir. TTK m. 397/5'e göre yapılacak olan denetimin usul ve esasları, bu fıkra kapsamında denetim faaliyetinde bulunacak olan denetçilerin nitelikleri, görev ve yetkileri, seçilmeleri, görevden alınmaları, denetim raporlarının içeriği ve raporların genel kurula sunulması hususları Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir (TTK m. 397/5).

TTK'nın 635. maddesi, limited şirketin denetimi hususunda anonim şirket hükümlerine yollama yapmıştır. Buna göre, 397. maddenin beşinci ve altıncı fıkraları

¹⁰⁹ Ercan, *a.g.m.*, s. 37-38.

¹¹⁰ Bahtiyar, *a.g.e.*, s. 255

¹¹¹ 6455 sayılı "Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹² 02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nın 192. maddesiyle 397. maddenin dördüncü fıkrasında yer alan 'Bakanlar Kurulunca' ibaresi 'Cumhurbaşkanınca' şeklinde; beşinci fıkrasında yer alan 'Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca' hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca' ibaresi 'Cumhurbaşkanınca' şeklinde değiştirilmiştir.

dışında kalan anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirketler hakkında da uygulanır (TTK m. 635). TTK m. 397/5. ve 6. fıkraları bu kapsamın dışında tutularak limited şirketler hakkında uygulanmayacağı ayrıca belirtilmiştir.

TTK'nın 397. ve 398. maddelerindeki düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere limited şirketlerin aksine anonim şirketlerin tamamı denetime tabidir. Cumhurbaşkanınca belirlenen ölçütleri sağlayan anonim şirketler TTK'da yer alan bağımsız denetime tabiidir. Bu ölçütleri taşımayan anonim şirketlerde uygulanacak olan denetimin usul ve esasları, denetçilerin nitelikleri, görev ve yetkilerine ilişkin hususlar ise Cumhurbaşkanının yetkisine bırakılmıştır¹¹³. Sonuç olarak TTK m. 397/4 kapsamına girmeyen anonim ortaklıkların tabi olacağı denetim sistemi çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Limited şirketler ise yalnızca TTK m. 397/4'te düzenlenen bağımsız denetim sistemine ilişkin usul ve esaslara tabi olacaktır. Limited şirketler Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında bağımsız denetime tabi ise anonim şirket hükümlerine göre denetlenecek olup bunların dışında kalan limited şirketler için ise başkaca bir zorunlu bağımsız denetim yolu öngörülmemiştir. Ancak limited şirketlerin belirtilen denetimden yoksun kalmaları limited şirketlerin denetimi alanında bir boşluk oluşturduğundan yeni bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır¹¹⁴.

5.3.3. Özel Denetim

Limited şirkette ve diğer tüm sermaye şirketleri ile şirket ortaklıklarında özel denetimin konusu, şirket bünyesindeki belirli olayların açıklığa kavuşturulmasıdır¹¹⁵. Bu denetim türü, bağımsız denetimden farklı olarak yapılması zorunlu olmayıp talep halinde yapılacak bir denetimdir. 6762 sayılı ETK döneminde özel denetim m. 348'de düzenlenmiş olup; bu talep hakkı belirli bir kesime, azınlığa tanınmıştı¹¹⁶. Özel denetim kurumunun yalnızca azınlığa tanınmış olması, özel denetçinin haklarına ve yetkilerine

¹¹³ Dal ve Çalış, *a.g.m.*, s. 89.

¹¹⁴ Mehmet Ali Aksoy, "Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 6, S. 2, 2016, s. 166.

¹¹⁵ Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 151; Bahtiyar, *a.g.e.*, s. 274.

¹¹⁶ Şafak Narbay, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim Yapılması Şartları ve Özel Denetçinin Atanması Usulü", *Prof.Dr. Hüseyin Ülgen' e Armağan*, Ed: Ö. Teoman, Cilt 1, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2007, s. 288.

kanunda yer verilmemesi ETK döneminde bu kurumdan beklenen faydayı sağlamamıştır¹¹⁷.

6102 sayılı TTK ise özel denetim talebinde bulunabilecek pay sahiplerine bir sınırlama getirmemiştir. TTK’da düzenlenen şartlara uyulması koşulu ile her pay sahibi özel denetim talebinde bulunabilecektir. Bu şartlardan ilki özel denetim talebinde bulunacak pay sahibinin özel denetim talep edilecek konuda önceden bilgi alma veya inceleme hakkını kullanmış olmasıdır. Bu şartın konuluş amacı, aynı konuda öncesinde yeterli düzeyde bilgi verilmesi ve konunun açıklığa kavuşturulması halinde bu kurumun kötüye kullanılmasının önüne geçmektir. Zira belirli bir olay hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olan bir ortağın tekrar aynı konuda inceleme talep etmesinde hukuki yararı olmayacaktır. Özel denetim talep etmek için bir başka şart ise bu özel denetim talebinin pay sahipliği hakkının ve özellikle oy hakkının kullanımı için gerekli olmasıdır. Ayrıca bireysel bir pay sahipliği hakkı olarak kabul edilen özel denetimin konusu, şirketin bir işi, kararı, ekonomik ve finansal durumu gibi belirli bir konu hakkında olmalıdır¹¹⁸.

Özel denetim gündeme bağlılık kuralına bir istisna teşkil eder. Zira her pay sahibi, pay sahipliği haklarını kullanabilmek için belirli olayların açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteyebilecektir¹¹⁹.

Özel denetim talebinin genel kurulda kabul edilmesi halinde şirket adına müdür veya müdürler kurulu yahut her pay sahibi otuz gün içerisinde ortaklık merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir. Talebin genel kurulda reddedilmesi halinde ise limited şirketlerde, sermayenin en az onda birine sahip ortak veya ortaklar; halka açık anonim şirketlerde ise sermayenin yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya payların itibari değeri toplamı en az bir milyon Türk lirası olan pay sahipleri özel denetçi atanmasını mahkemeden talep edebileceklerdir (TTK m. 439/1). Kanunda sayılan bu kişiler taleplerini üç ay içerisinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden isteyebilir.

Mahkemece özel denetçi atanması için özel denetçi talebinde bulunanlar bu taleplerini ikna edici şekilde mahkemeye sunmalıdırlar. İstem sahipleri tarafından şirketin organlarının veya kurucularının kanunu, esas sözleşmeyi ihlal ettiklerini; şirketi

¹¹⁷ Narbay, *a.g.e.*, s. 288

¹¹⁸ Mutluer vd., *a.g.e.* s. 151

¹¹⁹ Vasfi Haftacı ve A.Cemkut Badem, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2011, s. 12.

veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını inandırıcı şekilde ortaya konulması durumunda mahkeme özel denetçi atayabilecektir (TTK m. 439/2). Mahkemenin bu konuda vereceği kararlar kesindir.

Şirketler topluluğuna özel denetçi atanması hali ise TTK m. 207’de özel olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; denetçi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi; bağlı şirketin, diğer bağlı şirket ile hakim şirket arasında hilenin varlığına işaret eder şekilde görüş bildirdiği takdirde, bağlı şirketteki her pay sahibi, bu durumun aydınlatılması amacıyla şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını talep edebilecektir (TTK m. 207).

5.3.4. Mülga İşlem Denetimi Hakkında Bilgiler

6335 sayılı Kanun değişikliği öncesi işlem denetçisi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşme, bölünme ve tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen uzmanlar olarak tanımlanmıştır (TTK m. 554). 6102 sayılı TTK m. 404/4’te yer alan işlem denetimi 6335 sayılı Kanun¹²⁰’un 19. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. 6335 sayılı Kanun’un gerekçesinde bu kurumun kaldırılma sebebi özel olarak belirtilmemiştir¹²¹. Ancak, işlem denetçisi için gereken masrafin küçük ölçekli şirketler için bir yük teşkil edecek olması nedeniyle bu kurum TTK’dan çıkarılmıştır¹²².

Denetçi olabilecekler TTK m. 400’de düzenlenmiş olup bu hükümlerin işlem denetçileri hakkında da uygulanacağı 6335 sayılı Kanun değişikliği öncesi TTK m. 400/4’te belirtilmişti. İşlem denetçilerinde, denetçide bulunması gereken nitelikler aranmaktaydı¹²³. Küçük anonim şirketler, en az iki yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi seçebilirlerdi.

Bu denetimin esası; kuruluş, sermaye artırımını, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme gibi işlemlerin şirket tarafından seçilen uzman bir denetçi tarafından

¹²⁰ 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile “Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”.

¹²¹ Kaldırılan işlem denetimine ilişkin boşluk Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğler ile doldurulmaya çalışılmıştır. Murat Gürel, “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın “Siciller Arası İşbirliği” ile “İzne Tabi Şirketler” Tebliğlerinin Denetimine İlişkin Hükümleri Hakkında Bir İnceleme”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 28, S. 4, Aralık 2012, s. 248.

¹²² Hasan Pulaşlı, “6335 ve 6353 Sayılı Kanunlarla Türk Ticaret Kanununda Yapılan Değişikliklerin Şirketler Hukukuna İlişkin Kısımın Değerlendirilmesi” *REGESTA Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 2, S. 2, 2012, s. 12.

¹²³ Genel Gerekçe, TTK Tasarısı, paragraf: 130

denetlenerek, denetçi raporunun şirkete ve ortaklara sunulması idi¹²⁴. Denetçi tarafından denetime tabi tutulan hususlar, şirketin yıllık faaliyet raporları iken işlem denetçisinin denetim alanı denetçiden daha kapsamlıydı.

İşlem denetçisinin raporu ile genellikle hukuki alanda kullanılacak bilgiler elde edilmesi amaçlanmaktaydı. Örneğin, 6335 sayılı Kanun değişikliği öncesi TTK m. 187’de, şirketin tür değiştirme planı ve raporunun, tür değiştirmede esas alınacak bilançosunun işlem denetçisine denetlettirileceği düzenlenmişti. Mülga kanun maddesinden anlaşılabacağı üzere tür değiştirme işlemleri için işlem denetimi gerekecekti.

Limited şirketlerde işlem denetimine baktığımızda; limited şirketlerin kuruluşunda (m. 586), sona ermesinde (m. 636), ortaklıktan çıkma ve pey akçesinin ödenmesi (m. 642/3) durumlarında, işlem denetçilerinin görev yapması öngörülmüştü. Limited şirketin kuruluşunda ve sona ermesinde raporların düzenlemesi; ortaklıktan ayrılma durumunda öz sermaye tutarının ve ödenecek pey akçesinin belirlenmesi halleri işlem denetçilerinin sorumluluklarındandı¹²⁵. Ayrıca işlem denetçisinin denetleyebileceği konular maddede sınırlı sayıda sayılmamış olup genişletilmesi mümkün idi¹²⁶.

Doktrinde, işlem denetimi kurumundan vazgeçilmiş olmasının isabetli olduğunu savunan görüşler olduğu gibi bu sistemin faydalarının göz ardı edilerek kaldırılmasının isabetli olmadığını savunan görüşler de mevcuttur.

Güven’e göre, işlem denetçisinin, denetleyeceği şirketin genel kurulu tarafından atanması ve görevden alınması, ücretinin bu şirket tarafından ödenmesi, denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını etkileyebilecekti¹²⁷.

Özkorkut’a göre ise, 6102 sayılı TTK ile getirilmiş olan işlem denetçiliği, sermaye şirketlerinin kendi iradeleri ile seçebilecekleri, üçüncü bir göz olarak yapılan değerlendirmelerin doğrudan şirkete sunulmasına bu sayede şirket ortaklarının ve pay sahiplerinin uyuşmazlığa düşmesini önleyebilecek bir kurum iken 6335 sayılı Kanun ile

¹²⁴ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 19

¹²⁵ Tolga Erdoğan, *Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İşlem Denetçisi Ve Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne 2009, s. 104.

¹²⁶ Aslı Elif Gürbüz Usluel, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Ortaklıklarının Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmesinde İşlem Denetçisi ve Hukuki Sorumluluğu”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 27, S. 2, 2011, s. 125.

¹²⁷ Şirin Güven, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukunda Özel Denetim”, *Çankaya University Journal of Law*, C. 8, S. 2, 2011, s. 141.

TTK'dan tamamen çıkarılmış olması isabetli değildir¹²⁸. Kayıhan'a göre adli muhasebeci olarak da ifade edilen işlem denetimi, hatalı işlemlerin önlenmesini sağlayacak bir kurum olacağından kaldırılması yerinde değildir¹²⁹. Bahtiyar'a göre ise işlem denetiminin yürürlüğe girmeden kaldırılması ve yerine bu tür bir denetimden beklenen amacı karşılayacak ve kamu menfaatlerini koruyacak düzenlemenin getirilmemiş olması eleştirilebilecektir¹³⁰.

5.3.5. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın Denetimi

5.3.5.1. Genel Olarak

6762 sayılı ETK'nın 274. maddesi ile anonim şirketlerinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın ticaret müfettişleri tarafından denetleneceği hüküm altına alınmıştı. ETK döneminde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın denetimine ilişkin olarak "Ortakların Denetimine Dair Tüzük" çıkarılmıştı¹³¹. Belirtilen Tüzük'te Bakanlığın denetleme yetkisi anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile sınırlandırılmıştı¹³². ETK'nın m. 556 atfıyla limited şirketlerin işlemleri de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın müfettişleri tarafından denetlenmekteydi¹³³. 6102 sayılı TTK'da yapılan değişiklik neticesinde, tüm ticaret şirketleri bu denetimin kapsamına dahil edilmiştir.

6102 sayılı TTK'nın yayınlanmasından sonra, 635 sayılı KHK ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı kaldırılmış; 640 sayılı KHK ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı kurulmuştur¹³⁴. TTK'daki çeşitli düzenlemeler ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bir takım yetkiler verilmiştir. Bunlar tebliğ yayımlama, yönetmelik çıkarma, fesih davası açma, bazı anonim şirketlerin kuruluşuna ve şirket sözleşmelerinin değişikliğine izin verme, anonim şirketlerin genel kurulunda temsilci bulundurma ve denetleme yetkileridir¹³⁵. Ticaret şirketleri ve ticaret sicil müdürlükleri ise Gümrük ve Ticaret

¹²⁸ İşlem denetçiliği 6335 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmadan önce her ne kadar öğreti ve yargı kararları ile geliştirilmesi gerekse de bu kurum koruyucu bir hekimlik olarak kullanılabilecekti. Bkz. Özkorkut, *a.g.e.*, s. 19.

¹²⁹ Şaban Kayıhan, *Şirketler Hukuku*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 234.

¹³⁰ Bahtiyar, *a.g.e.*, s. 276.

¹³¹ 07.08.1972 tarih ve 14269 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış, 12.03.2013 Tarih Ve 28585 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzüğün Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin Tüzük" İle yürürlükten kaldırılmıştır.; Soner Altaş, "Ticaret Şirketlerinde Bakanlık Denetimi ve İlgililerin Yükümlülükleri", *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2013, s. 90.; Arı, *a.g.e.*, s. 41.

¹³² Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 49.

¹³³ Altaş, "Ticaret Şirketlerinde Bakanlık Denetimi ve İlgililerin Yükümlülükleri", s. 90.

¹³⁴ Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 186

¹³⁵ Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 187-188

Bakanlığı tarafından yayınlanacak olan bu tebliğlere uymakla yükümlüdür¹³⁶. Diğer bakanlık, kurum, kurul ve kuruluşlar ise ancak kendilerine kanunla tanınan yetkilerin sınırları içerisinde kalarak; öngörülen amaç ve konuya tabi olacak şekilde şirketlere ilişkin düzenlemeler yapabileceklerdir (TTK m. 210/2). Bu istisnai düzenleme dışında, ticaret şirketleri ile ilgili düzenleme yapma yetkisi münhasıran Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na aittir¹³⁷.

TTK m. 210/1 fıkrasına göre, limited şirketlerin ve diğer tüm ticaret şirketlerinin, TTK kapsamındaki iş ve işlemleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı¹³⁸'nın denetimine tabi olacaktır. Bu denetimin ilkeleri, usulü ve denetime tabi olacak işlemleri Bakanlık tarafından hazırlanan “Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik¹³⁹” (Yönetmelik) ile düzenlenmiştir.

Bakanlık tarafından hazırlanan Yönetmeliğin amacı, ticaret şirketlerinin denetime tabi olacak işlemlerinin belirlenerek, bunların Bakanlık tarafından denetlenmesine ilişkin ilke ve esasların düzenlenmesidir (Yönetmelik m. 1).

Bağımsız denetime tabi şirketler de dahil olmak üzere tüm ticaret şirketleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gerçekleştirilecek olan kamusal denetime tabidir¹⁴⁰. Bu denetim Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın denetim elemanları tarafından yerine getirilecektir (TTK m. 210/1).

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından işletme konusuna kamu düzenine, aykırı işlemlerde bulundukları yahut bu yönde hazırlık yaptıkları tespit edilen ticaret şirketleri hakkında bu işlem veya faaliyetlerin öğrenildiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde fesih davası açılabilir (TTK m. 210/3). Bakanlık tarafından yapılan bu denetim, genel olarak kamusal denetim veya idari denetim olarak da adlandırıldığından devam eden başlıklarda her iki kavram da anılacaktır.

5.3.5.2. Bakanlık Denetiminin Amacı

Ticaret şirketlerinin Bakanlık tarafından denetlenecek işlemleri; denetimin hangi usuller çerçevesinde yapılacağı ve denetimin amacı “Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve

¹³⁶ Kayhan, *a.g.e.*, s. 116.

¹³⁷ Rıza Ayhan vd., *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, 2019, s.188' den aktaran Arı, *a.g.e.*, s. 41.

¹³⁸ TTK m.210 madde başlığı, “H) Sanayi ve Ticaret Bakanlığının düzenleme ve denetleme yetkisi” iken, 26.06.2012 tarih ve 6335 sayılı Kanun' un 13. maddesiyle “Gümrük ve Ticaret Bakanlığının düzenleme ve denetleme yetkisi” olarak değiştirilmiştir.

¹³⁹ 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴⁰ Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 552.

Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik¹⁴¹’te ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Bakanlık tarafından gerçekleştirilecek olan denetim ile ticaret şirketlerinin tüm işlemlerinin Kanuna ve Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğu denetlenmesi amaçlanmaktadır¹⁴². Bu denetimde, ticaret şirketlerinin kuruluştan sona ermesine kadar meydana gelen işlemlerinin TTK’ya ve TTK’ya dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğu denetlenir. Uygunsuzluklar var ise bunların giderilmesi için rehberlik edilir¹⁴³.

Bakanlık tarafından yapılacak denetim sonucunda, cezai sorumluluğu tespit edilenler yetkili makamlara bildirilirken, hukuki sorumluluğu tespit edilenler ise genel kurulda görüşülmesi için şirketin yönetim organına bildirilir. Ayrıca uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi adına tedbirler de alınabilecektir (Yönetmelik m. 4).

5.3.5.3. Denetime Konu İşlemler

Ticaret şirketlerinin pek çok işlemi Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetlenmektedir. Tüm bu işlemler Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik’te sayılmıştır.

Bunlar; ticaret şirketlerinin kuruluş, ticaret siciline tescil ve ilan işlemleri, sona erme ve tasfiyesine yönelik işlemler; ticaret unvanına, işletme adına ilişkin işlemler, ticari defterlerine ilişkin işlemler, şirketlerin birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemleri; şirketler topluluğuna, genel kurulun çağrılmasına, toplanmasına yönetim organının¹⁴⁴ oluşumu, karar alması, sorumlulukları, görev ve yetkilerine ait işlemler; denetçinin seçimi, şirket sözleşmesinin değiştirilmesi, pay ve sermaye koyma borcuna ilişkin işlemler, sermayenin artırılması, azaltılması ve tamamlanması işlemleri, menkul kıymet işlemleri, finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporlarına yönelik işlemler; kar, kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler, elektronik hizmetlere ilişkin işlemler ile kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere konu işlemlerdir (Yönetmelik m. 5).

¹⁴¹ 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁴² Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 51.

¹⁴³ Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 508.

¹⁴⁴ “Yönetim organı, anonim şirketler ve kooperatif şirketlerde yönetim kurulunu, limited şirketlerde müdürü veya müdürler kurulunu, kollektif, komandit ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticiyi ifade eder.” Bkz. Mutluer vd., *a.g.e.*, dipnot: 538, s. 509.

Yukarıda sayılan işlemler, ticaret şirketlerinin türleri göz önünde bulundurularak denetlenecektir. Örneğin, anonim ve limited şirketlerin özellikleri birbirlerinden farklı olduğundan denetimin işleyişi ve denetim konularında şirketlerin türlerine bağlı özellikler dikkate alınarak denetim faaliyeti gerçekleştirilecektir (Yönetmelik m. 5/2).

5.3.5.4. Bakanlık Denetiminin Niteliği ve Bağımsız Denetim İle Karşılaştırılması

Yukarıda sayılan ve Bakanlığın denetimine konu işlemlere baktığımızda Bakanlık Denetimi, finansal tablo denetiminden ibaret olmayıp; şirketin idari ve mali işlemlerini de kapsamaktadır. Bakanlık denetimi, şirketin işlemlerinin kanun ve yönetmeliklere uygun olup olmadığına ilişkin bir uygunluk denetimi olup; finansal tabloların denetlendiği bağımsız denetimden konuları itibariyle ayrılmaktadır¹⁴⁵.

Bağımsız denetim, limited şirketin tarafsız, uzman ve bağımsız denetçiler tarafından finansal açıdan sürekli denetimidir. Bakanlık denetimi ise bir süreklilik arz etmez. Bu denetim, re'sen, ortakların yahut üçüncü kişilerin istem, ihbar ve şikayetleri üzerine Bakanlığın kararı ile yapılmaktadır¹⁴⁶.

Bakanlık denetimi, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın denetim elemanları tarafından yapılır. Denetim elemanlarının görevlendirilmeleri, çalışma biçimleri, düzenlenen raporların değerlendirilmesi ve raporlar üzerine yapılacak işlemlere ilişkin olarak Bakanlık tarafından "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği¹⁴⁷" çıkarılmıştır. Şirketin faaliyeti esnasında gerçekleşen hukuki, cezai her türlü kanuna aykırılık Bakanlık denetiminin kapsamındadır¹⁴⁸. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın denetimi tüm ticaret ortaklıkları için kabul edilen bir denetim olsa da uygulanması talep ve şikayet halinde mümkün olduğundan sınırlı hallerde uygulandığı görülmektedir.

5.3.5.5. Bakanlık Denetiminin Esasları

Yönetmelik kapsamında Bakanlık denetimini ifa eden müfettişler eşitlik, gizlilik ve mesleki özen ilkelerine uygun şekilde faaliyette bulunmalıdırlar. Yönetmeliğin 6. maddesinde de denetime ilişkin esaslara ayrıntılı şekilde yer verilmiştir. Bu denetimde,

¹⁴⁵ Kocabıyık, *a.g.m.*, s. 226.

¹⁴⁶ Arı, *a.g.e.*, s. 42.

¹⁴⁷ 18.08.2012 tarih ve 28388 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴⁸ Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 553.

gerekli deliller müfettişler tarafından tarafsız ve önyargısız şekilde toplanarak, objektif olarak değerlendirilmelidir.

Denetim faaliyeti esnasında denetimin konusuna ilişkin gerek duyulduğu takdirde denetlenen şirketten görüş alınabilecektir. Ancak yine bu durumda da gizliliğe özen gösterilecektir. Denetimin sonuçlarının ortaya konulacağı denetim raporlarının tanziminde de gizliliğe uyulması gerekmektedir. Bakanlık denetçileri denetim faaliyetleri esnasında gerekli dikkat ve mesleki özeni göstererek; tarafsız şekilde davranmalıdırlar.

5.3.5.6. Denetimi Yapacak Kişiler, Denetim Usulü ve Yeri

Yukarıda, bakanlık tarafından gerçekleştirilen denetim ile bağımsız denetimin farklarına ilişkin bölümde incelediğimiz üzere Bakanlık, ticaret şirketlerinin denetimine re'sen, ortakların veya üçüncü kişilerin istem, ihbar ve şikayetleri üzerine karar verebilecektir (Yönetmelik m. 8/2).

Ticaret şirketlerinin yukarıda saymış olduğumuz işlemlerinin denetimi Bakanlık denetim elemanları tarafından yerine getirilecektir (Yönetmelik m. 8/1). Bakanlık denetim elemanları, Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi, Gümrük ve Ticaret Müfettişi ile Gümrük ve Ticaret Müfettiş Yardımcısıdır¹⁴⁹. Denetim elemanlarının görevlendirilmeleri, çalışma biçimleri, düzenlenen raporların değerlendirilmesi ve raporlar üzerine yapılacak işlemler hakkında “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği”¹⁵⁰ uygulanacaktır.

Denetim faaliyeti kural olarak, şirketin merkezinde, şubesinde veya ticari işletmesinde yapılabilir. Bu yerler uygun ve yeterli olmadığı takdirde denetimin, bakanlık denetçisinin belirleyeceği yerde de yapılması mümkündür (Yönetmelik m. 8/3). Denetim, ticaret şirketine ait teknolojik alt yapının yeterli ve güvenli olması, denetim elemanınca şirket merkezinde denetim yapılmasına gerek görülmemesi durumunda şirkete ait kayıt ve belgelere elektronik ortamda erişim sağlanarak da gerçekleştirilebilir. Ayrıca bunun için Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı'nın oluru gerekecektir (Yönetmelik m. 8/4).

¹⁴⁹ Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 510.

¹⁵⁰ 18.08.2012 tarih ve 28388 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5.3.5.7. Bakanlık Müfettişlerinin Denetim Raporları

Bakanlık denetim elemanlarınca yapılan denetim neticesinde teftiş, soruşturma ve inceleme raporları düzenlenmektedir (Yönetmelik m. 9/1). Ticaret şirketlerinin belli bir dönemi kapsayan işlemleri, uygun denetim teknikleri vasıtasıyla denetlenmektedir. Bu işlemlerin Türk Ticaret Kanunu'na ve Türk Ticaret Kanunu'na dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğunun incelenmesi neticesinde Bakanlık müfettişi tarafından teftiş raporu tanzim edilir.

Bakanlık müfettişleri, denetim faaliyetleri esnasında, kamu adına soruşturmayı ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini öğrendikleri takdirde bu durumu yetkili makamlara yani Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirmek üzere soruşturma raporu hazırlarlar.

Bakanlık tarafından denetime tabi tutulan ticaret şirketlerinin teftiş ve soruşturma raporlarına konu edilemeyecek olan işlemleri hakkında ise inceleme raporu tanzim edilecektir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, ticaret şirketleri üzerindeki yetkisi kapsamında fesih davası açabilmektedir. Bu davanın açılabilmesi için de Bakanlık müfettişleri tarafından fesih davası açılacak şirket hakkında inceleme raporu düzenlenmek zorundadır. Bu yetki kapsamında kamu düzenine, işletme konusuna aykırı iş ve işlemler yapan yahut bu yönde hazırlık veya muvazaalı faaliyetlerde bulundukları tespit edilen ticaret şirketleri hakkında fesih davası açılabilmesi adına Bakanlık müfettişleri tarafından inceleme raporu düzenlenecektir (Yönetmelik m. 9/3).

Söz konusu rapor, TTK m. 210/3'te yer alan Bakanlığın fesih davası açmaya ilişkin yetkisinin kullanılmasına temel oluşturmaktadır¹⁵¹. Bakanlık fesih davasını inceleme raporunun sunulduğu tarihten itibaren bir yıllık hak düşürücü süre içerisinde açmalıdır¹⁵².

Müfettişler tarafından tanzim edilen bu raporlar, Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca incelenmek ve değerlendirilmek üzere Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı'na sunulmak zorundadır (Yönetmelik m. 9/2).

¹⁵¹Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 554.

¹⁵²Kanun koyucu, Bakanlığın fesih davası açma yetkisini bir yıllık süre ile sınırlandırmış; ancak sürenin niteliği yargı kararlarına ve öğretiye bırakılmıştır. Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 55.

Müfettişler çalışmaları neticesinde ilgililerin hukuki sorumluluğunu gerektiren durumların ortakların bilgisine sunulması, idari para cezalarının uygulanması, diğer bakanlık, kurul ve kuruluşların görev alanına giren ve bunlar tarafından tedbir alınması ya da denetim yapılması gereken durumların yetkili birimlere bildirilmesi hususlarını ve bunlara ilişkin yaptıkları tespit ve önerilerini, teftiş ve inceleme raporlarında belirtirler (Yönetmelik m. 9/4). Yapılan denetim sonucunda Bakanlık tarafından bir konunun şirket genel kurulunda görüşülmesi istendiği takdirde, o konunun genel kurul gündemine alınması zorunludur¹⁵³.

5.3.5.8. Denetlenen Şirketin ve Üçüncü Kişilerin Yükümlülükleri

Limited şirketin ve diğer ticaret şirketlerinin yönetim organlarının üyeleri, yönetimde görevlendirilenler, komiteler ve şirket çalışanları; her türlü defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi denetim elemanlarının talebi üzerine uygun süre içerisinde vermek ve denetim esnasında hazır bulundurmakla yükümlüdürler. Bu kişiler, Bakanlık müfettişleri tarafından gerek görülmesi halinde bu belgeleri müfettişlere tutanak karşılığı teslim etmek, belgelerin onaylı suretlerini vermek ve tutanakları imzalamakla da yükümlüdürler.

Denetlenen şirketin tüm bilgi işlem sistemi denetim elemanlarına açılmalı, elektronik ortamda tutulan tüm kayıtlar okunabilir hale getirilmeli, denetim elemanlarının sözlü, yazılı olarak sordukları sorulara cevap verilmeli, para ve para hükmündeki evrak talep edilmesi halinde gösterilmelidir (Yönetmelik m. 10/1). Bu kimseler, denetimin gereği gibi yürütülebilmesi için denetim elemanlarına görevleri süresince uygun çalışma yeri, gereken yardım ve kolaylığı sağlamalıdır.

Denetim elemanının talep ettiği bilgi ve belgelerin sunulması için Yönetmelikte belirtilen uygun süre, iki iş gününden az, on iş gününden fazla olamayacaktır. Bu sürenin belirlenmesinde denetlenen şirketin yapısı, işlem hacmi gibi hususlar göz önünde bulundurulur. Bakanlık denetim elemanı tarafından belirlenen süre ilgililere bildirilecektir (Yönetmelik m. 10/2). Haklı sebeplerin ortaya çıkması halinde denetim elemanları, bu sürenin uzatılmasına karar verebilmektedir.

Kamu kurumları, kamuya yararlı dernekler, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, sigorta şirketleri, bankalar ve noterler ile diğer gerçek ve tüzel kişiler il

¹⁵³ Arı, a.g.e., s. 50.

limited şirketin müdürleri ve çalışanları, Bakanlık müfettişleri tarafından talep edilen bilgi, belge ve raporları temin ederek müfettişlere gerekli yardımı sağlamakla yükümlüdürler (Yönetmelik m. 11).

Denetim elemanları tarafından talep edilen bilgi ve belgeleri eksik veren ya da hiç temin etmeyenler ve denetim elemanlarının görevlerini ifa etmelerini engelleyenler denetim elemanları tarafından yazılı olarak uyarılacaktır. Bu uyarı yazısında yükümlülüklerine aykırı hareket edenlerin TTK m. 562/4. fıkrası uyarınca cezai sorumluluklarının doğacağı belirtilmektedir. Bu uyarı yazısını tebellüğ etmekten kaçınan yahut yazıya rağmen belirtilen süre içerisinde yükümlülüklere uymayanlar hakkında soruşturma ve kovuşturma başlatılabilmesi için soruşturma raporu düzenlenecektir.

5.3.5.9. Bakanlık Denetiminin Limited Şirketler Açısından Uygulama Alanı

Bakanlık tarafından limited şirketler için uygulanacak olan uygunluk denetiminin kapsamı oldukça geniştir. Şirketin kuruluş işlemlerinden, faaliyetinin hukuka, kanuna ve ikincil düzenlemelere uygunluğuna varıncaya dek geniş bir yelpazede denetim imkanı sağlamaktadır. Bu denli geniş kapsamlı, tarafsız ve objektif bir denetim de gerek limited şirketin ortakları gerek yatırım yapmak isteyen üçüncü kişiler anlamında kamuyu aydınlatma ilkesine katkı sağlayacaktır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın denetimi, denetlenen şirket, şirketin ortakları ve menfaat sahibi üçüncü kişiler açısından büyük önem arz etmektedir. Ancak limited şirketler için beklenen etkiyi gösterdiğini söylemek pek mümkün görünmemektedir. Zira Kocabıyık'ın tespitlerine göre, 2017 yılı itibariyle denetime tabi olan ticaret şirketlerinin sayısı 850.000 civarında olmasına rağmen bu şirketlerden yalnızca 110 tanesinin bu denetiminden geçtiği tespit edilmiştir¹⁵⁴. Bu rakamlar göz önünde bulundurulduğunda da kamusal denetim kurumunun limited şirketler için henüz işlerlik kazanamadığı anlaşılmaktadır. Bahsedilen rakamlar içerisinde limited şirketlerin sayısı oldukça az olduğu tahmin edilebilmektedir. Söz konusu denetim, limited şirketlere yatırım yapmak isteyen menfaat sahiplerinin, finansal anlamda destek sağlayan kredi kuruluşlarının şirket hakkında bilgi edinmesi açısından fayda sağlayacak olsa da Bakanlık denetiminden geçen limited şirket sayısının azlığı beklenen faydanın sağlanmasına engel teşkil etmektedir.

¹⁵⁴ Kocabıyık, *a.g.m.*, s. 229.

5.4. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN GETİRİLEN YASAL

DÜZENLEMELER

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması, özellikle bankaların ve diğer mali kuruluşların istemi ile 1960 yılların ortalarında olmuştur¹⁵⁵. Ülkemizde bağımsız denetim yapılması hakkında zorunluluk ilk kez 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmişse de denetimin ilke ve kuralları, Sermaye Piyasası Kurulu’nun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal nitelik kazanmıştır¹⁵⁶.

Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kanunu’nda, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nda, Sigortacılık Kanunu’nda ve diğer kanunlarda yer almıştır. Bağımsız denetimdeki bu parçalı yapı 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK’ya kadar uzun yıllar devam etmiştir¹⁵⁷.

Bankaları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetimin esasları 16.01.1987 ve 24.12.1987 tarihli Resmi Gazetelerde yayımlanmış olup; halka açık anonim ortaklıklar gibi SPK denetimine tabi kurumlar da “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Yönetmeliği¹⁵⁸” ile düzenlenmiştir¹⁵⁹. Bu yönetmeliğe istinaden bağımsız denetim kuruluşları kurulmuştur¹⁶⁰.

Bağımsız dış denetime ilişkin genel hükümler ise 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 29.04.1992 tarih ve 3794 sayılı Kanun’la değişik 16. ve 22. maddelerinde düzenlenmiştir¹⁶¹. 2499 sayılı Kanun’un m. 16, m. 22/d ve m. 22/e maddeleri uyarınca; Kurul tarafından yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla 04.03.1996’da yayınlanan

¹⁵⁵ Muhammet Bezirci ve Fehmi Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 11, S. 21, 2011, s. 576 vd.

¹⁵⁶ Doğan Kutukız ve Akif Öncü, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 41, Ocak 2009, s. 133.

¹⁵⁷ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 92.; Ulusoy, *a.g.e.*, s. 71.

¹⁵⁸ 13.12.1987 tarihli ve 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Bu yönetmelik 28.05.2013 tarih ve 28660 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik” ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁵⁹ Karayalçın, “Avrupa Topluluğu-Muhasebe Hukuku”, s. 49.; Ulusoy, *a.g.e.*, s. 71 vd.

¹⁶⁰ Adnan Dönmez ve Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilgi/Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 36, 2006, s. 7.

¹⁶¹ Ulusoy, *a.g.e.*, s. 77 vd.

Seri: X, No: 16 sayılı Tebliğ yerine Seri: X, No:22¹⁶² sayılı Tebliğ yürürlüğe girmiştir¹⁶³.

Enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişilerin, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi amacıyla EPDK tarafından “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” çıkarılmıştır¹⁶⁴. Yönetmeliğin 6. maddesine göre, denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayanarak yürürlüğe konulan yönetmelik ve tebliğler uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi almış olmaları şartı konulmuştur.

Bağımsız denetimin gözetimine, yasal düzenleme olarak ilk kez 660 sayılı KHK’da yer verilmiştir¹⁶⁵. 660 sayılı KHK’nın çıkarılma amacı, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının yayımlanması, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisine sahip Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görev ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasların düzenlenmesidir (660 sayılı KHK m. 1). Ancak 660 sayılı KHK’da bağımsız denetime ilişkin bir düzenlemeye değinilmemiştir¹⁶⁶. 660 sayılı KHK’nın Geçici 1. maddenin 2. fıkrasına göre, devam eden yıllarda çıkarılan düzenlemelerde istisnai bir düzenleme olmadıkça bağımsız denetim alanında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilidir¹⁶⁷.

5.5. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Dünyadaki sanayileşme ve küreselleşme hareketleri şirketlerin ticari faaliyetlerinin artmasını ve ülke ekonomilerinin büyümesini sağlamıştır. Ülkeler arası ticari faaliyetlerin artış göstermesiyle uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler

¹⁶² 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁶³ Ulusoy, *a.g.e.*, s.77 “Seri: X, No: 16 sayılı Tebliğin 2003 tarihinde Seri, X No: 21 ile değiştirilen 3/a maddesine göre bağımsız denetim kuruluşlarının sadece anonim ortaklık şeklinde kurulabileceği belirtilmiştir.”, Korkut Özkorkut, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni bir Dönem; Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 23, S. 2, Aralık 2005, s. 51

¹⁶⁴ 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶⁵ Mustafa Yavuz, “Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi Ve Gözetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 107, Eylül-Ekim 2011, s. 151-152.

¹⁶⁶ Yavuz, *a.g.m.*, s. 152.

¹⁶⁷ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 109; Dilbaz, *a.g.e.*, s. 44.

kurulmuş ve piyasadaki yatırımcıların sayısı artış göstermiştir. Yatırımcıların ve diğer çıkar gruplarının yatırım yapacakları şirketlerin ekonomik faaliyetlerini kıyaslamaları ve bu konuda bilgi edinebilmeleri, bu şirketlerin ortak finansal raporlama standartlarını kullanmaları ile mümkün olacaktır. Ancak ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olması, şirketlerin birleşmelerine ve yatırımcıların farklı firmalar arası karşılaştırma yapmak için muhasebe kayıtlarını incelemelerine imkan vermemiştir¹⁶⁸.

Ülkelerin finansal raporlama standartlarındaki farklılıkların giderilebilmesi ve mali bilgilerinin karşılaştırılabilmesini sağlamak amacıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuştur (IASC)¹⁶⁹.

Özel bir kurum olarak herhangi bir uluslararası otoriteye bağlı olmayan IASC'nin bağlayıcı kural koyma yetkisi olmamıştır¹⁷⁰. 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevini üstlenen Komite, yaptırım gücüne sahip olmaması ve üye kuruluşların çoğunun kendi muhasebe standartlarını oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle bu görevi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir¹⁷¹.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'nin amacı, muhasebe standartlarının kalitesinin artırılması, hesapların uluslararası alanda karşılaştırılabilmesinin sağlanması ve bu sayede ortaklıkların verimliliğinin artırılmasıdır¹⁷².

¹⁶⁸ Asiye Gölpek Karababa, “Muhasebe Standartları ve Uygulamasına Genel Bir Bakış”, *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, C. 3, S. 2, Ekim 2018, s. 22.

¹⁶⁹“Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, İngiltere Japonya, Meksika, Hollanda, İrlanda ve ABD olmak üzere 10 ülke muhasebe kurumunun, 1972 yılında Sydney-Avustralya’da 10. Muhasebeciler Kongresinde alınan karar gereği, bir araya gelmesiyle kurulmuştur.” Bkz. Mustafa A. Aysan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 40, Ekim 2008, s. 46.; Murat Kiracı ve Tunç Köse, “IACS, FASB Ve TMS/IFRS’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci Ve Uyumlaştırma”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 3, S. 1, Haziran 2002, s. 50.

¹⁷⁰ Ünal Tekinalp, “Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 24, S. 2, Aralık 2007, s. 37; Özkorkut, *a.g.e.*, s. 41.

¹⁷¹ Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 563.

¹⁷² Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, 2017, s.447.; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’ nın (IFRS) adı öncesinde Uluslararası Muhasebe Standartları olup “IAS” kısaltmasıyla tanınmaktaydı. Bkz. Tekinalp, *a.g.m.*, s. 36.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu¹⁷³, nun aldığı ilke kararı ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) ve yorumlarının (IFRIC) Türkçe'ye çevrilerek aynen uygulanmasına karar verilmiştir¹⁷⁴. TTK m. 397/1'de yer alan uluslararası denetim standartları ibaresi ile bu kurumlara yollama yapılmıştır¹⁷⁵.

Türkiye Muhasebe Standartlarının belirlenmesi amacıyla 07.03.2002 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu¹⁷⁶ kurulmuştur. Kurum, 2005 yılından 2011 yılına kadar, IFRS ile uyumlu şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamıştır¹⁷⁷. 6102 sayılı TTK ile tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama işlemlerinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyma zorunluluğunu getirilmiştir¹⁷⁸. 2011 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kaldırılarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu¹⁷⁹ kurulmuştur.

660 sayılı KHK ile ticaret şirketlerinin finansal tablolarının şeffaflığının, ihtiyaca uygunluğunun, güvenilirliğinin ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak, yayımlamak; Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına ilişkin ikincil düzenlemelerin yapılması görev ve yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na verilmiştir (660 sy. KHK m. 9).

¹⁷³ 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" kaldırılarak yerine "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" kurulmuştur.

¹⁷⁴ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 80, Mart-Nisan 2007, s. 102.

¹⁷⁵ Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku I*, 14. Bası, Vedat Kitapçılık, 2019, s. 505.

¹⁷⁶ TMSK, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir.

¹⁷⁷ Oruç Hami Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, 4. Bası, Şubat 2019, Ankara, s. 448.

¹⁷⁸ Selma Demirtaş Erdoğan, "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, S. 16, 2016, s. 781.

¹⁷⁹ 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 660 sayılı "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" kaldırılarak yerine "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" kurulmuştur. 660 sayılı KHK'nın yürürlüğe girdiği tarihte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kuruma devredilmiştir (660 sayılı KHK Geçici m.5).

Bu yetki dahilinde, finansal raporlama uygulamalarını geliştirmek ve finansal raporların kalitesini artırmak amacıyla yürürlükte bulunan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının gözden geçirilerek revize edilmesi, kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir olması; Standartlar arası terim birliğinin sağlanması amacıyla başlatılmış olan “Revizyon Projesi” ile yeniden kaleme alınan Türkiye Muhasebe Standardı I Finansal Tabloların Sunuluğu yayımlanmıştır¹⁸⁰.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 660 sayılı KHK ile verilen yetki çerçevesinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans almıştır¹⁸¹. IFAC bünyesindeki çeşitli standart yapıcı kurullardan biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan standartlar, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının temelini oluşturmaktadır¹⁸².

¹⁸⁰24.05.2018 tarih ve 30430 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁸¹ Ersin Güredin ve Burcu Adiloğlu, “Türkiye’de Denetimde ROSC Raporu Farkındalıkları ve Bugün”, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, C. 16, S. 59, 2018, s. 16.

¹⁸² Güredin ve Adiloğlu, *a.g.m.*, s. 17.

İKİNCİ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETTE BAĞIMSIZ DENETİM

1. GENEL OLARAK

Bağımsız denetim, denetlenen ortaklıkların finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporlarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında bir görüş bildirme sürecini ifade eder¹⁸³. Bağımsız denetim hem şirkete hem de diğer ilgililere güvenilir ve tarafsız veriler sağlarken şirket bünyesinde meydana gelebilecek hile ve yolsuzlukların da önüne geçilmesine imkan sağlar. Bu nedenle son yıllarda hem dünyada hem de ülkemizde bu konuya ilişkin yasal düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Anonim şirketlerin denetimine ait düzenlemeler TTK m. 397-406 arasında düzenlenmiş; m. 397 ve devamında da esas olarak bağımsız denetime yer verilmiştir¹⁸⁴. Limited şirketlerin denetimine ilişkin TTK’da özel bir düzenleme yapılmamakla birlikte TTK m. 635’te anonim şirketlerin denetimine ilişkin hükümlerin limited şirketler açısından da uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak TTK m. 397/5. ve m. 397/6. fıkraları bu kapsamda olmayıp bu fıkraların limited şirketler açısından uygulama alanı bulunmamaktadır.

6102 sayılı TTK’nın 6335 sayılı Kanun değişikliği öncesi metninde büyük, orta ya da küçük ölçekli tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetiminin, ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olan bağımsız denetleme kuruluşları tarafından yapılacağı öngörülmüştü¹⁸⁵.

6335 sayılı Kanun ile değiştirilen TTK ile tüm sermaye şirketlerinin denetime tabi olacağı düzenlemesinden vazgeçilmiştir. Düzenlemenin anılan şekilde değiştirilme nedeni olarak; zorunlu bağımsız denetim kurumunun büyük ölçekli olmayan şirketlerde ek maliyete sebep olması ve küçük ve orta ölçekli şirketlerin ise bağımsız denetim hakkında yeterli bilgi ve donanıma sahip olmamaları gösterilmiştir¹⁸⁶.

Yeni düzenleme ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenecektir. Bakanlar Kurulu’nun belirleyeceği eşik değerleri sağlayan

¹⁸³ Suphi Aslanoğlu ve Tuba Derya Aslan, “Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi: Bist’de Yapılan Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S. 48, Nisan 2016, s. 60.

¹⁸⁴ Aytekin Çelik, *Ticaret Hukuku*, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 238.

¹⁸⁵ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 36.

¹⁸⁶ Erdem Bulut, “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Sınırları”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, S. 6, 2015, s. 65.

şirketler zorunlu bağımsız denetim kapsamında iken bu değerleri sağlayamayan şirketler ise bağımsız denetime tabi olmayacaktır.

Bu düzenleme sonucunda, Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ölçütler ile önemli sayıda sermaye şirketi bağımsız denetimin dışında kaldığından bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı oldukça daralmıştır¹⁸⁷. Çok sayıda sermaye şirketinin bağımsız denetim kapsamının dışında kaldığının görülmesi üzerine birtakım düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Öncelikle 2012/4213 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ile tespit edilen eşik değerlerin düşürülmesi yoluna gidilmiş, akabinde bu karar kaldırılarak eşik değerlerin revize edildiği yeni bir karar kabul edilmiştir¹⁸⁸.

Yine bu kapsamda, 6102 sayılı TTK'da 6455 sayılı Kanun ile değişikliğe gidilmiştir. 6455 sayılı Kanun ile Bakanlar Kurulu kararında tespit edilen ölçütleri aşmadığı için denetim dışı bırakılan anonim şirketler ile 4572 sayılı kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Ancak bu düzenleme ile bağımsız denetim kapsamına tüm anonim şirketler dahil edilirken limited şirketler bu yönetmelik kapsamına alınmamıştır. Dolayısıyla limited şirketler, yalnızca TTK m. 397/4'e göre eşik değerleri sağladıkları takdirde bağımsız denetime tabi olacaklardır.

6102 sayılı TTK, yürürlükten kaldırılmış Ticaret Kanunlarının aksine şeffaflık ve bağımsız denetim ilkeleri üzerine kurulmuştur¹⁸⁹. Bağımsız denetim, şirketin veya şirket ortaklarının iradesine ve isteğine bağlı bir denetim olmayıp yapılması zorunlu bir denetimdir. Bu nedenle bağımsız denetime tabi olan limited şirketler ve diğer sermaye şirketleri, finansal tablolarının denetimden geçip geçmediklerini, geçtiyse denetçinin görüşünü finansal tablolarının başlığında açıkça belirtmek zorundadır¹⁹⁰. Zira denetime tabi olduğu halde denetlettilmemiş¹⁹¹ finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları

¹⁸⁷ Kayıhan, *a.g.e.*, s. 233.

¹⁸⁸ Bahtiyar, *a.g.e.*, s. 256.

¹⁸⁹ Ufuk Ünlü, “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Süreci”, *REGESTA Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 4, S. 3, 2019, s. 413.

¹⁹⁰ Kayıhan, *a.g.e.*, s. 234.

¹⁹¹ 6335 sayılı Kanun öncesi TTK m. 397 metninde yer alan “denetimden geçmemiş ibaresi seçilen denetçi tarafından rapor yazılmasından önceki süreci de kapsayabileceği ve ağır bir hüküm olabileceğinden hareketle, “denetime tabi olduğu halde denetlettilmemiş” şeklinde değiştirilmiştir. Bkz. Özkorkut, *a.g.e.*, s. 41.

düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m. 397/2). Düzenlenmemiş sayılan finansal tablo ve yıllık raporlara dayanılarak herhangi bir karar alınması da mümkün değildir¹⁹².

Aktif olarak faaliyet gösteren limited şirketlerin güncel sayısına ve TTK m. 398 kapsamında bağımsız denetimden geçmeyen limited şirketlerin sayısına baktığımızda; bağımsız denetimden beklenen faydanın limited şirketler için gerçekleşmesi oldukça güçtür. Zira bağımsız denetim kapsamına girmeyen limited şirketlerin hangi iş ve işlemlerinin kanuna; finansal raporlarının TMS'ye uygun veya aykırı olduklarının tespiti mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla denetimden geçmeyen bir limited şirketin hazırlamış olduğu finansal tabloların doğruluğundan; yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığından şüphe duyulacaktır. Oysaki limited şirkette finansal tabloların ve şirketin faaliyetlerinin standartlara uygun şekilde, tarafsız kişilerce denetimden geçmesi bu tablolarda yer alan bilgilere güven duyulmasını sağlayacaktır¹⁹³. TTK'nın hazırlanma amacı da uluslararası piyasalarda rekabet ederek söz sahibi olabilecek, güvenilir şirketlerin oluşturulmasını sağlamaktır¹⁹⁴. Bu nedenle ticari hayatta bağımsız denetimine verilen önem her geçen gün artmaktadır.

2. 6102 TTK'YA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ LİMİTED

ŞİRKETLER

Bakanlar Kurulu'nun 19.12.2012 tarihinde aldığı 2012/4213 Karar sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"¹⁹⁵da yer alan eşik değerleri aşan limited şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. Anılan Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen eşik değerleri sağlayan limited şirketler için bağımsız denetim bir zorunluluk iken bu değerleri sağlayamadığı için kapsam dışı bırakılan limited şirketler için denetim zorunluluğu yoktur.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin getirilen eşik değerler, 2014/5973, 2014/7149, 2016/8549 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararlar ile değiştirilerek hafifletilmiştir¹⁹⁶. 2012/4213 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"da yıllar

¹⁹² Çelik, *Ticaret Hukuku*, s. 241.

¹⁹³ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 3.

¹⁹⁴ Kocabıyık, *a.g.m.*, s. 219.

¹⁹⁵ 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹⁶ 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete, 01.02.2015 tarih ve 29254 sayılı Resmi Gazete, 19.03.2016 tarih ve 29658 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

içerisinde değişiklikler yapılsa da 2018 yılına kadar Kararın uygulanmasına devam edilmiştir. Ancak 2012/4213 sayılı Karar, 26.03.2018 tarih ve 18/11597 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ile yürürlükten kaldırılmıştır¹⁹⁷. Yapılan bu düzenlemeler ile bağımsız denetim ölçütleri hafifletilmiştir. Bu sayede daha fazla sayıda şirketin bağımsız denetim kapsamına alınması sağlanmıştır¹⁹⁸.

2018/11597 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”ın, uygulanmasına yönelik usul ve esasları düzenlemek üzere Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanmış olan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar” 16.02.2019 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir¹⁹⁹.

2018/11597 sayılı Karar’da belirtilen aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı olarak ifade edilen ölçütlerden en az ikisini sağlayan limited şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. Bu ölçütleri gösterir güncel listeler 2018/11597 sayılı Karar’ın ekinde yer almaktadır. Karar’ın ekinde yer alan (I) sayılı listede belirtilen şirketler, herhangi bir şart aranmaksızın denetime tabi iken (II) sayılı listede yer alan şirketler ise belirtilen sınırları aştıkları takdirde bağımsız denetime tabi olacaktır²⁰⁰. Karara ek (I) ve (II) sayılı listelerde yer almayan diğer şirketler ise ancak kararda sayılan eşik değerleri aşmaları halinde zorunlu bağımsız denetime tabi olacaktır.

2.1. DOĞRUDAN BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN LİMİTED ŞİRKETLER

2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar’ın 3. maddesine göre, (I) sayılı listede yer alan şirketler faaliyetlerinin niteliği gereği, herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın doğrudan bağımsız denetime tabidir²⁰¹. Bu şirketler kararda altı grup halinde sayılmıştır²⁰². Listedeki belirtilen ticaret şirketleri işlem

¹⁹⁷ 26.05.2018 tarihli 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır..

¹⁹⁸ Aykut Anıç, “Finansal Performans Değerlendirmesi İle Bağımsız Dış Denetim İlişkisi-Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma”, *Sayıştay Dergisi*, C. 30, S. 113, Nisan 2019, s. 135.

¹⁹⁹ 16.02.2019 tarih ve 30688 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁰⁰ Çelik, *Ticaret Hukuku*, s. 241.

²⁰¹ Arı, *a.g.e.*, s. 70.

²⁰² 2018/11597 sayılı Karara ek (I) sayılı listede yer alan şirketler; 1. 6362 sayılı Kanun uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; a) Yatırım kuruluşları, b) Kolektif yatırım kuruluşları, c) Portföy yönetim şirketleri, ç) İpotek finansmanı kuruluşları, d) Varlık kiralama şirketleri, e) Merkezi takas kuruluşları, f) Merkezi saklama kuruluşları, g) Veri depolama kuruluşları, ğ) Derecelendirme kuruluşları, h) Değerleme kuruluşları, ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görev veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler, i) Bir borsada

hacmi, personel sayıları gibi ölçütlere bağlı kalmadan zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmışlardır²⁰³.

Bu şirketler incelendiğinde faaliyet gösterdikleri alanlar itibariyle güvene dayalı işlemler gerçekleştiren, fon toplayan ve ülke ekonomisi için büyük önem arz eden şirketlerden olduklarından herhangi bir ölçüte bağlı olmadan zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmışlardır²⁰⁴. Ayrıca bu şirketlerin genel olarak anonim şirket statüsünde oldukları görülmektedir. Bu nedenle herhangi bir ölçüt aranmadan bağımsız denetime tabi olacak şirketler içerisinde limited şirketler neredeyse hiç yer almamaktadır²⁰⁵. Zira bu listede yer alan şirketler genel itibariyle kanunen anonim şirket şeklinde kurulmuşlardır²⁰⁶.

2.2. ÖLÇÜTLERİNE GÖRE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN LİMİTED

ŞİRKETLER

2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'ın m. 3/1-b bendinde sayılan ölçütlerden en az ikisinin eşik değerini ard arda iki hesap dönemi aşan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır.

2018/11597 sayılı Kararın m. 3/1. fıkrasının 1 numaralı alt bendine göre, sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için belirlenen,

veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler. 2. 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; a) Bankalar, b) Derecelendirme kuruluşları, c) Finansal holding şirketleri, ç) Finansal kiralama şirketleri, d) Faktoring şirketleri, e) Finansman şirketleri, f) Varlık yönetim şirketleri, g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler. 3. 03.06.2007 tarihli 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28.03.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri. 4. Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler. 5. 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile 11.08.1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar. 6. Aşağıdaki hak veya lisanslardan en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar; a) Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı, b) Uydu televizyon yayın lisansı, c) Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı, şeklinde sayılmıştır.

²⁰³Mehmet Ali Aksoy ve Emine Ebru Aksoy, "Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2, 2017, s. 26.

²⁰⁴ Memiş, a.g.m., s. 165.

²⁰⁵ Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketler*, s. 234.

²⁰⁶ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 814.

i. Aktif toplamının 15 milyon Türk Lirası,

ii. Yıllık net satış hasılatının 20 milyon Türk Lirası,

iii. Çalışan sayısının 50 kişi, olmasına ilişkin değerlerden en az ikisinin eşik değerleri iki hesap dönemi üst üste aşan şirketler, zorunlu bağımsız denetim kapsamına gireceklerdir.

2018/11597 sayılı Kararın m. 3/1. fıkrasının 2 numaralı alt bendine göre, ek (II) sayılı listede bulunan şirketler için;

i. Aktif toplamının 30 milyon Türk Lirası,

ii. Yıllık net satış hasılatının 40 milyon Türk Lirası,

iii. Çalışan sayısının 125 kişi, olmasına ilişkin değerlerden en az ikisinin eşik değerlerinin iki hesap dönemi üst üste aşılması halinde bu şirketler de zorunlu bağımsız denetim kapsamına gireceklerdir.

2018/11597 sayılı Kararın m. 3/1. fıkrasının 3 numaralı alt bendine göre, yukarıda açıkladığımız 1 ve 2 numaralı alt bentlerde yer alan kapsama girmeyen şirketler ise;

i. Aktif toplamının 35 milyon Türk Lirası,

ii. Yıllık net satış hasılatlarının 70 milyon Türk Lirası,

iii. Çalışan sayılarının 175 kişi, olmasına ilişkin değerlerin en az ikisini, iki hesap dönemi üst üste aştıkları takdirde bağımsız denetim kapsamına gireceklerdir.

Getirilen düzenlemeler neticesinde her ölçekteki şirketin bağımsız denetime tabi olacağı düzenleme terk edilerek hangi ölçekteki şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağını belirleme yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir. Yukarıda belirtilen ve her yıl belirli aralıklarla güncellenen bu ölçütlerden en az ikisini art arda iki hesap dönemi sağlayabilen limited şirketler bağımsız denetime tabi iken bu kapsama girmeyen limited şirketler bağımsız denetim kapsamında olmayacaktır.

Kararın m. 3/1-b bendinin, 3 numaralı alt bendinde tüm sermaye şirketleri için geçerli olan eşik değerler belirtilmiştir. Genel itibariyle bakıldığında limited şirketler ölçekleri itibariyle, m. 3/1-b bendinin, 1 ve 2 numaralı alt bentlerinde belirtilen kapsamında yer alamayacaklarından, limited şirketler için 3 numaralı alt bentte yer alan

eşik değerler dikkate alınacaktır²⁰⁷. Sayılan ölçütlerden en az ikisinin iki hesap dönemi aşılması halinde limited şirketler de zorunlu bağımsız denetim kapsamına girecektir.

Sonuç itibarıyla, TTK m. 397/4'te düzenlenen bağımsız denetim, 2018/11597 sayılı Karar'da yer alan eşik değerleri sağlayan tüm sermaye ortaklıklarına uygulanacaktır (TTK m. 565/2, m. 635/1)²⁰⁸.

2.3. BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINA ALINMAYAN ŞİRKETLER

2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'ın 4. maddesinde bağımsız denetime tabi olmayacak şirketler sayılmıştır. Buna göre;

i. Karara ek (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler,

ii. Karara ek (I) sayılı listede belirtilenler ile ekli (II) sayılı listenin 5(b) sırasında belirtilen şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az yüzde 50' si Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler, karar ile kapsam dışı tutulduklarından bağımsız denetim kapsamına alınmamışlardır.

2.4. KARARIN UYGULANMASINA İLİŞKİN ESASLAR

Şirketlerin denetim kapsamında olup olmayacağı aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayılarının ölçütlerine göre belirlenmektedir²⁰⁹. Şirketlerin ve bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ile iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatlarının hesabında; vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunmak üzere hazırladıkları son iki hesap dönemine ait bilanço ve gelir tablosu dikkate alınacaktır²¹⁰. Ölçütlere ve uygulamaya ilişkin esaslar, 2018/11597 sayılı Kararın 5. maddesinde düzenlenmiştir.

Bir şirketin bağımsız denetim kapsamına alınması, Kararda yer alan üç ölçütün en az ikisinin eşik değerlerinin birbirini takip eden iki hesap döneminde de aşılması halinde mümkündür. Bu değerleri sağlaması neticesinde bağımsız denetime tabi olan bir

²⁰⁷ Kocabıyık, *a.g.m.*, s. 221.

²⁰⁸ Bahtiyar, *a.g.e.*, s. 259.

²⁰⁹ Arı, *a.g.e.*, s. 72.

²¹⁰ Yavuz Akbulak, "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlere İlişkin Düzenlemeler", *REGESTA Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 3, S. 1, 2013, s. 120.

şirket, birbirini takip eden iki hesap döneminde de üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini sağlayamaması durumunda bağımsız denetim kapsamından çıkar. Yine bir hesap döneminde bu ölçütlerin en az ikisine ait eşik değerlerin yüzde yirmisi veya daha fazla oranda altında kalınması halinde de bağımsız denetim kapsamından çıkacaktır. Birbirini takip eden hesap döneminde altında kalınan iki ölçütün aynı olması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Aktif toplam ve yıllık net satış hasılatı bakımından eşik değerlerin aşılıp aşılmadığının tespitinde, şirketin son iki yılına ait finansal tabloları dikkate alınırken; çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınmaktadır. Şirketin çalışan sayısının tespitinde, muhtasar beyannamede bildirilen aylık çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır²¹¹.

Şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunmakta ise eşik değerlerin sağlanıp sağlanmadığının tespitinde şirketler, bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte değerlendirilecektir. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler, aktif toplam ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolardaki kalemlerin toplamına; çalışan sayısı bakımından ise ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamına göre değerlendirilmektedir.

2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 5. maddesinin altıncı fıkrasına dayanılarak hazırlanan 14.02.2019 tarihli "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar"²¹² a ilişkin Kurul kararına göre, denetime tabi olma şartlarını taşımayan bir limited şirket, sadece ana ortaklığının, bağlı ortaklığının veya iştirakinin Karar kapsamında denetime tabi olması nedeniyle denetime tabi olmayacaktır. Bu husus topluluk denetçisinin, konsolide finansal tabloların denetimine ilişkin TTK ve Türkiye Denetim Standartları çerçevesindeki yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacaktır (14.02.2019 tarihli Kurul Kararı m. 5/8).

²¹¹ Akbulak, *a.g.m.*, s. 121.

²¹² 16.02.2019 tarih ve 30688 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.5. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLERİN ARA DÖNEM SINIRLI

BAĞIMSIZ DENETİM YÜKÜMLÜLÜKLERİ

2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m. 5/5'e göre, bağımsız denetime tabi şirketlerin ara dönem sınırlı bağımsız denetim yükümlülükleri, mevzuatta hüküm bulunmaması halinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir. 2018/11597 sayılı Karar'ın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve çıkabilecek tereddütleri gidermeye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilidir (2018/11597 sy. Karar m. 5/6).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, verilen yetkiye istinaden Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. 14.02.2019 tarihli Kurul kararı ile 26/5/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'ın uygulanmasına yönelik usul ve esasları düzenlemek üzere Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar belirlenmiştir²¹³.

2.6. DENETİM DIŞI KALAN ŞİRKETLER İÇİN ÇIKARILACAK YÖNETMELİK

6335 sayılı Kanun ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından açıklanacak eşik değerlere göre belirleneceği kabul edilmiştir. Bu düzenleme, kararda yer alan eşik değerlerin yüksek olması nedeniyle yalnızca büyük ölçekli şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı bir durum yaratmıştır. Diğer küçük ve orta ölçekli şirketler ise kapsam ve denetim dışı kalmıştır.

Bu eksikliğin giderilebilmesi adına, 11.04.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6455 sayılı "Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Öngören Kanun"un 80. maddesi ile 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesine 5. fıkra hükmü eklenmiştir²¹⁴.

²¹³ 12.03.2013 tarihli ve 28585 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar" yürürlükten kaldırılmıştır.

²¹⁴ Serbay Moray, "Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler ve 6455 Sayılı Kanun İle Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler", *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2013, s. 144.

TTK m. 397/5'e göre, dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenecektir.

Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. TTK m. 397/5'te düzenlenen denetim, TTK m. 397/4'te düzenlenen bağımsız denetimden farklı olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından değil Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yapılacaktır²¹⁵. Bakanlık tarafından yapılacak olan denetimde de denetçi tarafsız olmalıdır. Bu denetimin de konusunu ortaklıkların finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporlarının denetimi oluşturmaktadır. Denetçinin, denetim sonucuna ilişkin rapor hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır²¹⁶.

Ancak maddede anılan yönetmeliğe ilişkin bu güne kadar yalnızca taslak yayımlanmış olup henüz TTK m. 397/5'de öngörülen yönetmelik çıkarılmamıştır. Bu nedenle bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin de TTK m. 397/5 kapsamındaki denetimleri gerçekleştirilememektedir. Ancak bağımsız denetime tabi olacak şirketler için eşik değerler sürekli revize edilmekte ve aşağı çekilmektedir. Bu sayede daha fazla şirketin bağımsız denetime tabi olması sağlanmaktadır.

TTK'nın 397. maddesinin 5. ve 6. fıkralarına limited şirketler açısından baktığımızda limited şirketlerin büyük oranda denetim dışı bırakıldığı anlaşılmaktadır. Zira TTK m. 635'te, TTK m. 397/5 ve 6. fıkralarının limited şirketler hakkında uygulanmayacağı belirtilmiştir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler TTK m. 397/5'te düzenlenen denetime tabi iken limited şirketler bu denetimin kapsamına alınmamıştır (TTK m. 565/2)²¹⁷. Oysaki ortakların, alacaklıların menfaatinin korunması, müdürlerin kanuna uygun bir şekilde davranmasının sağlanması için bağımsız denetim, limited şirketler için de son derece önem arz etmektedir.

²¹⁵ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 194.

²¹⁶ Ececan Çorbacıoğlu, *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 100.

²¹⁷ Bünyamin Gürpınar, "Anonim Ortaklıkta Bağımsız Denetim Sistemi ve Kurumsal Yönetim", *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 6, S. 11, Ocak 2016, s. 264.; Hakan Çebi, *Limited Şirketler Hukuku*, Adalet Yayınevi, Temmuz 2019, s. 300.; Bahtiyar, *a.g.e.*, s. 271.

3. LİMİTED ŞİRKETTE DENETÇİNİN SEÇİMİ VE ATANMASI

6102 sayılı TTK’da denetçi olabilecekler, denetçinin seçimi, görevden alınması, denetim sözleşmesinin feshi gibi hususlar düzenlenmiştir. 6762 sayılı ETK döneminde denetçi olabilmek için herhangi bir mesleğe mensup olma şartı aranmazken 6102 sayılı TTK ile birlikte bağımsız denetçilerin, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olmaları, yani denetimi yapacak kimsenin bu işi bir meslek olarak yapması gerektiği anlayışı kabul edilmiştir (TTK m. 400)²¹⁸. Bağımsız denetleme kuruluşlarının üyeleri de yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olmaları gerekmektedir. Ayrıca yeni düzenlemede meslek mensubiyeti şartı yanında denetçilerin görevlerini ifa ederken bağımsız ve tarafsız davranmaları, yeterli düzeyde mesleki bilgi ve donanımına sahip uzman kişiler olmaları, uygulamalı mesleki eğitimlerinin tamamlanarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılacak sınavda başarı olmaları şartları aranmaktadır²¹⁹.

TTK m. 635’e göre, limited şirketlerin denetimi hususunda anonim şirket hükümlerine atıf yapıldığından; denetçi olabilecekleri düzenleyen TTK m. 400 hükmü limited şirketler hakkında da uygulanacaktır.

26.12.2012 tarihli “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ile de denetçi olabilecekler ve denetçilerin niteliklerine ilişkin detaylı düzenlemeler yapılmıştır. Yönetmeliğe göre, hem bağımsız denetçilerin hem de denetim kuruluşlarının bağımsız denetçi unvanını alabilmeleri için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmeleri gerekmektedir (BDY m. 11/1).

TTK’da denetçinin seçimi konusunda; genel kurul tarafından seçilme, müdürler tarafından (anonim şirkette yönetim kurulu tarafından) seçilme ve mahkeme tarafından atanma olmak üzere üç usul düzenlenmiştir. TTK m. 399/1’de yer alan düzenlemeye göre, limited şirkette asıl olan denetçinin şirket genel kurulu tarafından seçilmesi olup müdürler ve mahkeme tarafından seçilme istisnai hallerde uygulanmaktadır²²⁰.

²¹⁸Habib Akdoğan ve Birgül Bozkurt Yazar, “Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C. 4, N. 2, 2012, s. 22.

²¹⁹ Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 391

²²⁰ Fatih Bilgili ve Ertan Demirkapı, *Ticaret Hukuku Bilgisi*, 15. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2019, s. 276-277.

3.1. DENETÇİNİN GENEL KURUL TARAFINDAN SEÇİLMESİ

TTK'nın 635. maddesinde, TTK'nın m. 397/5-6 fıkraları hariç olmak üzere anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümlerinin limited şirketler hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle anonim şirketin denetçi seçimine ait hükümleri uygun düştüğü ölçüde limited şirketler hakkında da uygulama alanı bulacaktır.

Denetçi seçimine ilişkin yetki, limited şirket genel kuruluna verilmiştir. Genel kurulun bu yetkisi devredilemez yetkilerindendir (TTK m. 616/1).²²¹ Denetçinin, görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi gerekmektedir (TTK m. 399/1). Denetim yapılacak şirkette yeni bir denetçi seçilmeksizin önceki yılın denetçisinin görevine devam etmesi mümkün değildir. TTK m. 399/1 gerekçesinde buradaki düzenlemenin emredici olduğu ve bu düzenlemeye aykırılık halinde 399. maddenin 6. fıkra hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durumda faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse denetçi, müdürler kurulunun, her bir müdürün veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine mahkeme tarafından atanacaktır. Bu düzenleme ile amaçlanan, denetim faaliyetinin niteliği ve yansızlığı gereği, sözleşme ilişkisinin taraflarca her yıl değerlendirilmesini sağlamaktır²²². Zira denetçi ile denetlenen şirket arasında süregelen sözleşme taraflar arasında bir menfaat ilişkisi kurulmasına sebebiyet verir. Bu durum da bağımsız denetim faaliyetinin tarafsızlığına gölge düşürecektir. Denetim sözleşmesinin her yıl devam etmesi taraflar için alışkanlık yaratacağından denetçinin değerlendirilmesini de zorlaştıracaktır.

Denetçi, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar genel kurul tarafından seçilmiş olmalıdır. Müdürler, seçim sonrası görevin hangi denetçiye verildiğini gecikmeksizin ticaret siciline tescil ettireceklerdir. Aynı şekilde seçilen denetçi, müdürler tarafından Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve şirketin internet sitesinde ilan edilecektir (TTK m. 399/1).

Esas sözleşme ile daha ağır bir çoğunluğa karar verilmediyse limited şirketlerde denetçi seçimi, adi toplantı ve karar nisabına tabidir (TTK m. 620)²²³. Denetçi ataması,

²²¹ Mehtap Karakoç, "Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz S. 59, 2013, s. 22.

²²² Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, 4. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2015, s. 484.

²²³ Tekinalp, *a.g.e*, s. 485.

önemli kararlar arasında yer almadığından denetçi, toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğuyla seçilebilecektir (TTK m. 621).

Bir ortaklıkla bazı iş ve işlemlerde, oy kullanmada belirli paylara imtiyaz hakkı tanınmıştır. Ancak oy hakkının esas sermaye pay sayısına göre belirlendiği şirket sözleşmesi hükmü, bağımsız denetçilerin seçiminde uygulanmayacaktır (TTK m. 618/3). Yani denetçi seçimine ilişkin oylamada payda imtiyaz geçerli değildir.

Denetçi seçiminde kimlerin oy kullanabileceği hususunda, oy hakkından yoksunluğu düzenleyen TTK m. 619'da müdürlerin oy kullanmasına engel bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle müdürler, faaliyetleri denetçiler tarafından denetlenecek olmasına rağmen şayet şirkete ortak iseler genel kurulun denetçi seçiminde oy kullanabilecektir²²⁴.

Seçilen veya mahkeme tarafından atanan denetçi ile şirket arasındaki bağımsız denetim sözleşmesini, limited şirkette müdür veya müdürler yapar. Bunun neticesinde denetçiye denetim görevi ve yetkisi verilmiş olur²²⁵. Müdürler denetçinin seçiminde hemen sonra denetleme görevini hangi denetçiye verildiğini, ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile varsa limited şirketin internet sitesinde ilan ederler. Ayrıca tescil işleminde, denetçinin adı, soyadı, kimlik numarası, yerleşim yeri, varsa tescil edilmiş şubesi belirtilir (TSY m. 108/6).

3.2. DENETÇİNİN MAHKEME TARAFINDAN ATANMASI

Kanun ve yönetmelikte belirtildiği üzere istisnai durumlarda denetçi, mahkeme tarafından atanabilmektedir. Denetçinin, her faaliyet dönemi için, faaliyet döneminin dördüncü ayının sonuna kadar ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi gerekmektedir. Ancak faaliyet döneminin dördüncü ayna kadar denetçi seçilemediği takdirde müdürler kurulunun, her bir müdürün veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine denetçi mahkemece atanır (TTK m. 399/6). Yetkili ve görevli mahkeme, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesidir. Mahkemece gerekli görüldüğü halde genel kurul gibi birden fazla denetçi atanabilecektir.

²²⁴ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 820.

²²⁵ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 86.

TTK m. 399/6'da ve Ticaret Sicili Yönetmeliği m. 108/3'te denetçinin mahkemece atanacağı başka durumlar da düzenlenmiştir. Yönetmeliğe göre, denetçinin görevi reddetmesi, denetim sözleşmesini feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı, denetçinin kanuni sebeplerle veya başka nedenlerle görevini yerine getirememesi yahut görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde limited şirketlerde müdürün veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine denetçi mahkemece atanacaktır (TSY m. 108/3, TTK m. 399/6). Mahkemenin denetçi atanmasına ilişkin vereceği karar kesindir. TTK m. 399'da yer alan bu düzenlemeler ile limited şirketin denetçisiz kalması önlenmek istenmiştir²²⁶.

Burada denetçi atanması istemi için mahkemeye başvuru hakkı, belirli bir sermaye payına sahip olan azınlığa değil ortaklık bünyesinde yer alan her ortağa tanınmıştır. Bu sayede kanun koyucu azınlık değil bir ortaklık hakkı düzenlemiştir²²⁷. Ancak şirket alacaklıların böyle bir hakkı yoktur.

Kanun koyucu tarafından; kayyımlik görevi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yürütülen şirketler için TTK'nın m. 399/6. fıkrasına, 691 sayılı KHK'nın 8. maddesi ile özel bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre, kayyımlik görevi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yürütülen şirketlerde, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilemediyse denetçi, şirket yönetim kurulunun teklifi üzerine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun ilişkili olduğu Bakan tarafından atanacaktır. Bakan bu yetkisini Fon Kuruluna devredebilmektedir.

TTK m. 399/4 hükmü ile müdürlere ve azlığa, denetçinin haklı sebeple görevden alınması ve yerine yeni denetçinin atanmasına ilişkin talep hakkı tanınmıştır²²⁸. Bu dava müdürler veya azınlığın (sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin) talebi üzerine, limited şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde açılır. Ancak mahkeme bu talep üzerine doğrudan yeni bir denetçi atanmasına karar veremez. Bu davada, seçilen denetçinin şahsından kaynaklı haklı bir sebebin varlığı özellikle de taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı mevcutsa mahkeme, başka bir denetçi atayabilir (TTK m. 399/4).

²²⁶ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 272.

²²⁷ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 822.

²²⁸ Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 401.

Kanun koyucu her ne kadar madde metninde görevden alınmaya ilişkin haklı sebep olarak sadece “denetçinin taraflı davrandığına ilişkin kuşku” ya yer verdiyse de haklı sebepler bununla sınırlı olmayıp; denetçinin şahsını ilgilendiren ailevi sorunları olması, alkol bağımlısı olması veya işini iyi yapamaması da haklı sebep sayılacaktır²²⁹. Haklı sebepler sınırlı sayıda sayılmadığı gibi denetçinin şahsında azli gerektiren bir haklı sebebin olup olmadığı mahkemece incelenecektir. Ayrıca bu haklı sebebin ortaya çıkmasında denetçinin kusuru da aranmaz²³⁰.

TTK m. 399/4’e mahkemeye başvurabilecekler yönünden baktığımızda TTK m. 399/6’dan farklı olarak bir azınlık hakkı düzenlendiği görülmektedir. TTK m. 399/6 ile her pay sahibine mahkemeye başvuru hakkı tanınmıştır. Ancak TTK m. 399/4’te bu hak yalnızca müdürler ve azınlığa verildiğinden başvuru hakkı daraltılmıştır.

Azınlığın bu davayı açabilmesi için, denetçi seçimine genel kurulda karşı oy vermiş ve karşı oyunu tutanağa geçirtmiş olmalıdır. Ayrıca genel kurul toplantı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olmaları gerekmektedir (TTK m. 399/5). Müdürler tarafından açılacak görevden alma ve yeni denetçi atama davası için bu zorunluluklar aranmamaktadır²³¹. Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılmalıdır. Üç haftalık süre hak düşürücü bir süredir²³². TTK m. 399/9’a göre müdürler tarafından atanan denetçiden farklı olarak denetçinin mahkeme tarafından atanması halinde denetçiyi genel kurulun onayına sunma zorunluluğu bulunmamaktadır²³³.

TTK m. 399/4’te görevden alma davası açma hakkı yalnızca azınlığa tanınmışsa da azınlık teşkil etmeyen bir ortak da genel kurul kararının iptalini talep ederek bu hakkını kullanabilecektir. Çünkü denetçi seçiminin gerçekleştiği genel kurul kararının, TTK m. 445’e göre iptali veya TTK m. 447’göre butlanı ihtimalleri her zaman mevcuttur²³⁴. TTK m. 445 ve m. 446 çerçevesinde genel kurul kararının iptali için dava açılması mümkündür. TTK m. 622’nin göndermesiyle TTK m. 446/1’e göre, limited

²²⁹ Denetçinin şahsını ilgilendiren ailevi sorunlar nedeniyle alkol bağımlısı olması ve işini iyi yapamaması da haklı sebep teşkil etmektedir. Bkz. Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, 2019, s. 444.

²³⁰ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 824.

²³¹ Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s.401.

²³² Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 86.

²³³ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 86.

²³⁴ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 86.

şirkette iptal davasını açmaya müdürler ve her ortak yetkilidir. Ortağın bu davayı açabilmesi için belirli bir esas sermaye payına sahip olması da gerekmemektedir.

TTK m. 399/7'ye göre, denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, denetçinin ücreti ile muhtemel giderler mahkeme veznesine yatırılır. Bu ön ödeme tutarı mahkeme tarafından emsal ücretler dikkate alınarak belirlenir. Maddede ön ödemenin kim tarafından yapılacağı belirtilmemiştir. Söz konusu davalar limited şirkete bir an önce denetçi atanmasını sağlamak amacıyla açıldığından genel olarak limited şirkete yüklenmesi daha makuldür²³⁵. Ancak ön ödeme harç olmadığı için mahkeme, ödemeyi davacıya yükleyebileceği gibi; şirkete de yükleyebilecektir²³⁶. Mahkemece belirlenen miktara üç iş günü içinde itiraz imkanı bulunmaktadır. İtiraz neticesinde mahkemenin vereceği karar kesindir.

3.3. DENETÇİNİN MÜDÜRLER TARAFINDAN SEÇİLMESİ

Limited şirkette denetçinin müdürler tarafından seçilmesi de istisnai hallerde yapılan bir yoldur. Genel kurul tarafından seçilen denetçi, haklı sebeplerin varlığı ya da kendisine karşı görevden alma davası açıldıysa sözleşmeyi feshedebilmektedir.

Denetçi, TTK m. 399/6 hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde; müdürler, hemen geçici bir denetçi seçerler. Sonrasında denetçinin fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, yeni seçilen denetçiyi de yine genel kurulun onayına sunarlar (TTK m. 399/9). Bu maddeye göre denetçinin seçimi her ne kadar kanun gereği genel kurulun onayına sunulsa da müdürler tarafından seçileceği açıktır²³⁷. Denetçinin denetim yapacağı, faaliyetlerini inceleyeceği ortaklığın müdürleri tarafından seçilmesine ilişkin bu düzenlemenin tarafsızlığa gölge düşüreceğinden doktrinde kimi yazarlarca²³⁸ kabul edilmemekte ve eleştirilmektedir. Ayrıca TTK m. 399/9 ve TTK m. 399/6 fıkralarında yer alan ve birbiriyle çelişen düzenlemeler doktrinde tartışmalıdır.

TTK m. 399/9 hükmü denetçinin sözleşmeyi feshetmesi halinde denetçinin, müdürler tarafından seçileceğini; TTK m. 399/6 hükmü ise mahkeme tarafından

²³⁵ Özkorkut, *a.g.e.*, s.274.

²³⁶ Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku I*, 2019, s.516

²³⁷ Bilgili ve Demirkapı, *Şirketler Hukuku*, 2013, s. 705.; Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 177.

²³⁸“Kanun sistemi, denetimin tamamen bağımsız ve tarafsız denetçiler tarafından yapılması gerektiği esası üzerine kurmuştur. Denetçi, denetleyeceği; faaliyetlerinin ve raporunun kanuna uygunluğunu inceleyeceği müdürler kurulunca seçilmemelidir.” Bu hususta bkz. Şener; *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 826-827.

atanacağını düzenlemiştir. Topçuoğlu'na göre, müdürlerin geçici denetçi seçme hakkı TTK m. 399/8 düzenlemesi ile sınırlandırılmalıdır²³⁹.

Meriç ve Demirkapı'ya göre, TTK m. 399/9 hükmü karşısında TTK m. 399/6 hükmünün uygulama alanı olmayacağından denetçinin sözleşmeyi feshi halinde denetçinin müdürler tarafından seçilmesi gerekir²⁴⁰. Şener'e göre ise, bu çelişkinin giderilmesi için TTK m. 399/9 hükmünün kanundan çıkarılarak TTK m. 399/6 hükmünün uygulanması gerekmektedir²⁴¹. Kanaatimizce de denetçinin denetim sözleşmesini feshetmesi hali, mahkeme tarafından denetçi atanma sebebi olarak kabul edilmesi gerekir.

3.4. DENETÇİNİN ÜST ÜSTE SEÇİLEBİLECEĞİ SÜRE VE ROTASYONU

Rotasyon kelimesi yer değiştirme anlamına gelmektedir²⁴². Denetim görevine ara verme durumu rotasyon olarak da belirtilmektedir. Anonim şirketler hakkında düzenlenen rotasyon hükmü limited şirketler için de geçerli bir düzenlemedir²⁴³. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 19.01.2017 tarihinde rotasyon sürelerinin hesaplanmasına ilişkin olarak “Rotasyon Uygulaması Hakkında Kurul Kararı” yayınlanmıştır.

Rotasyon uygulaması, on yıl sürecince aynı şirkette toplam yedi yıl denetçilik görevini ifa eden bir denetçinin, üç yıl geçmedikçe aynı şirkete yeniden denetçi olarak seçilmesine imkan vermemektedir (TTK m. 400/2). Bu sürelerin düzenlenmesi ve kısaltılmasında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilidir.

Rotasyon uygulaması denetçinin yansızlığını sağlayan önlemlerden olup denetçinin sürekli olarak aynı ortaklığı denetlemesine engel olmaktadır²⁴⁴. Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının amacı, bağımsız denetçi ile denetlenen şirket arasında ilişkinin menfaat birliği kurulmasına neden olacak bir duruma gelmesinin önüne geçmektir²⁴⁵. Denetçi ile şirket arasında bir menfaat ilişkisinin ortaya çıkması, denetçinin uymakla yükümlü olduğu tarafsızlık yükümlülüğünün doğrudan ihlaline

²³⁹ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 88.

²⁴⁰ Ertan Demirkapı ve Nedim Meriç, “Anonim Şirkette Denetçinin Değiştirilmesi Davasının Azınlık Tarafından Açılması Halinde Usul Hukukuna İlişkin Sorunlar”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 30, S. 2, Haziran 2014, s. 39.

²⁴¹ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 827.

²⁴² Türk Dil Kurumu, Genel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>

²⁴³ Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 176

²⁴⁴ Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku I*, 2019, s. 512.

²⁴⁵ Erdoğan Arslan, “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 99, 2010, s. 206.

sebebiyet verecektir. Bu durum da, bağımsız denetimin yapı taşlarından olan denetçinin bağımsızlığına gölge düşürecektir. İşte rotasyon uygulaması da bu olumsuz durumun önüne geçebilecek bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır²⁴⁶.

Denetçinin üst üste seçilebilmesi için süre sınırı getirilmesi denetim kurumunun bağımsızlığı ve tarafsızlığı gereği isabetli bir düzenleme olmuştur. Zira bir denetçinin uzun yıllar aynı şirkette denetim faaliyetini sürdürmesi, ortakların ya da müdürlerin bir kısım kanuna aykırı davranışlarına göz yummasına sebebiyet verecektir. Denetçi ile denetlenen şirket arasında sürekli bir sözleşmenin varlığı denetçinin yansızlığını ortadan kaldıracaktır. Aynı şirket ile uzun yıllar çalışan denetçinin tarafsızlığı ve dolayısıyla bağımsız denetimden beklenen fayda da azalacaktır²⁴⁷. Rotasyon ile denetimde kalitenin artırılması sağlanmış olacaktır.

Denetimde rotasyon uygulamasının pek çok faydası olmakla birlikte konu, denetçiler, düzenleyici kurumlar ve finansal bilgi kullanıcıları tarafından halen tartışılmaya devam edilmektedir. Zira denetime yeni baştan başlanması, bağımsız denetim yaptıran şirketler açısından maliyetinin yükselmesine neden olacaktır. Göreve yeni başlayacak olan denetçinin ortaklığı, ortaklığın sorunlarını, risklerini ve finansal durumunu tespit ve tecrübe etmesi de zaman alacak bir süreçtir²⁴⁸. Denetçinin, denetim yapacağı ortaklıktaki tecrübesizliğinin de belli başlı sorunlara sebebiyet vermesi mümkündür. Bu nedenle düzenleyici kurumlar, denetimde bağımsızlık ve kaliteye verdikleri önem nedeniyle uygulamayı desteklerken; denetim firmalarının rotasyon uygulamasına olumsuz yaklaştıklarını söyleyebiliriz²⁴⁹.

3.5. DENETÇİNİN GÖREVDEN ALINMASI

Denetçinin seçimi ile görevden alınması, limited şirkette genel kurulun devredilemez yetkileri arasında sayılmıştır (TTK m. 616). Anonim şirketin denetçiye ilişkin hükümleri limited şirketler için de uygulanacaktır. TTK m. 399/2 hükmüne göre,

²⁴⁶ Yiğit Bora Şenyiğit ve Emin Zeytinoğlu. Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi, Aralık 2014, s. 84

²⁴⁷ Hasan Kılıç, “Denetçinin Rotasyonu”, s. 2.

http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu_HK.pdf (Erişim Tarihi: 26.03.2020)

²⁴⁸ Kurtuluş Nacar, *Bağımsız Denetimde Rotasyon Verimliliği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 51.

²⁴⁹ Şenyiğit ve Zeytinoğlu, *a.g.m.*, s. 92

denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkarda öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilecektir.

Denetçinin görevden alma davası, müdürler kurulu veya sermayenin yüzde onunu oluşturan pay sahipleri tarafından şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde açılabilir. Bu davada ilgililer ve seçilen denetçi dinlenir. Seçilmiş denetçinin şahsından kaynaklanan bir sebebin ve özellikle denetçinin taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde başka bir denetçi atayabilir (TTK m. 399/4).

Bu fıkarda denetçinin yalnızca mahkeme kararı ile görevden alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Denetçinin yalnızca mahkeme kararı ile görevden alınabilmesi şirkete karşı bir güvence teşkil etmektedir.

Denetçinin görevden alınabilmesi için mahkemece yeni bir denetçinin atanması gerekir²⁵⁰. Aksi halde denetçi önce azledilip sonra yeni bir denetçi atanması mümkün değildir²⁵¹.

Mahkeme görevden alma kararını yalnızca haklı sebebin; özellikle tarafsızlığı bozan herhangi bir olgu veya davranışın varlığı halinde verir. Denetçinin kişiliğinden kaynaklanan haklı nedenlere, mesleki yetersizlikler (denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği), itibar kaybı, denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması örnek olarak verilebilir²⁵². Ancak limited şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları tek başına haklı sebep teşkil etmez.

TTK m. 399/2, kural olarak denetçi ile yapılan sözleşmenin feshedilmemesi ilkesini kabul etmiştir. Bu durumda müdürlerin istemediği bir denetçiyi görevden uzaklaştırması olanağı ortadan kalkmış olup denetçi sadece dördüncü fıkarda öngörüldüğü şekilde ve haklı sebeplerin varlığı halinde görevden alınabilecektir.

Denetçinin görevden alınması için mahkemeye başvurabilecekler, sınırlı sayıda sayılmış olup esas sözleşme ile genişletilemez. Denetçinin görevden alınması ve yeni denetçinin atanmasına ilişkin dava, bağımsız denetçi seçiminin Türkiye Ticaret Sicili

²⁵⁰ Çelik, *Ticaret Hukuku*, s. 245.

²⁵¹ Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 1609; Kayıhan, *a.g.e.*, s. 238.

²⁵² TTK m. 399/4 Gerekçe

Gazetesi'nde ilan edilmesinden itibaren üç hafta içinde açılmalıdır. Başvuruda bulunacak azınlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve denetçi seçiminin yapıldığı toplantı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirkette pay sahibi olmaları gerekmektedir (TTK m. 399/5 son cümle).

3.6. DENETÇİNİN SÖZLEŞMEYİ FESHETMESİ

Denetçi, denetleme sözleşmesini sona erdirebilmesi için kural olarak dava açma yoluna gitmelidir. Ancak kanunda istisnai bazı hallerde denetçiye dava açmaksızın sözleşmeyi sonlandırma hakkı tanınmıştır. TTK m. 399/8'de belirtildiği üzere denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilmektedir. Denetçinin görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları, denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya denetçinin görüş yazısı vermekten kaçınması halleri haklı sebep sayılamayacaktır. Haklı sebepler; çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi, denetçinin görevini yerine getirmesinin engellenmesi olarak sayılabilir²⁵³.

Fesih sebepleri kanundan tahdidi olarak sayılmıştır. Bu nedenle sözleşmenin tarafları, denetim sözleşmesine kanunda sayılanlardan başkaca feshi sebebi ekleyemezler. Kanunun amaçladığı, sözleşmenin kolayca feshinin önüne geçerek ortaklıkta bir hesap dönemi boyunca aynı denetçinin denetim yapmasını ve böylece denetimde sürekliliğin sağlanmasıdır²⁵⁴.

Görevden alınma davasının açılmasının neticesinde, denetçiye de sözleşmeyi tek taraflı beyanla sona erdirmeye hakkı tanınması yerinde bir düzenleme olmuştur. Zira denetim görevinde yetersiz olduğu düşünülen, görevi ifa etmesine engel bir hali olan veya güvenilmeyen bir denetçinin görevine devam etmesi ortaklık ve denetçi açısından olumlu sonuçlar doğurmayacaktır²⁵⁵. Denetçi hakkında görevden alınma davası açıldığı takdirde, denetçi davanın sonuçlanmasını beklemek zorunda değildir. Ancak denetçi, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları rapor haline getirerek genel kurula sunmakla

²⁵³ TTK m. 399/8 Gerekçe

²⁵⁴ Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku I*, 2019, s. 517.

²⁵⁵ Şener, *Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, 2019, s. 444.

yükümlüdür (TTK m. 399/8). Şayet denetimi yapan bir sermaye ortaklığı ise sözleşmenin feshinde TTK m. 18/3'te yer alan düzenlemeye²⁵⁶ uyulmalıdır²⁵⁷.

TTK m. 399/8 hükmüne göre denetçi, haklı bir sebebin varlığı halinde bağımsız denetim sözleşmesini yazılı ve gerekçeli olmak koşulu ile feshedebilir.

Denetçinin fesih ihbarından hemen sonra müdürler, geçici bir denetçi seçerler. Fesih ihbarını ve yeni seçtiği denetçiyi genel kurulun onayına sunarlar (TTK m. 399/9). Maddeden anlaşılacağı üzere denetçinin fesih ihbarında bulunması halinde müdürler geçici denetçiyi hemen seçmelidir. Bu yükümlülüğün hemen yerine getirilmemesi müdürlerin sorumluluğunu doğurabilecektir²⁵⁸.

4. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

4.1. TANIMI

Bağımsız denetim sözleşmesinin TTK'da ya da diğer ikincil düzenlemelerde belli başlı bir tanımı bulunmamaktadır. Öğretideki bir tanıma göre, “bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında imzalanan, bağımsız denetim kuruluşunun, müşteriye ait tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının tespit edilmesini ve elde edilen sonuçların rapora bağlanmasını borçlandığı, buna karşılık müşterinin ücret ödeme borcu altına girdiği bir sözleşme”²⁵⁹ olarak tanımlanabilir. Bağımsız denetim sözleşmesi, TTK'ya göre zorunlu bağımsız denetime tabi olan şirketler ile bağımsız denetçi arasında yapılması zorunlu olan bir sözleşmedir.

Bir diğer tanıma göre bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim kapsamındaki ortaklığa ait finansal bilgilerin, standartlara ve mevzuata uygunluğunu, gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarını denetim standartlarına uygun şekilde denetleyerek; elde ettiği görüşünü bir raporla açıklama borcunu yüklediği; bağımsız denetimden geçecek ortaklığın ise denetimin

²⁵⁶ Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır (TTK m. 18/3).

²⁵⁷ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 825.

²⁵⁸ TTK m. 399/9 Gerekçe

²⁵⁹ Çelik, *a.g.e.*, s. 61.

yapılabilmesine olanak sağlama, denetçilerin ihtiyaç duydukları tüm bilgi ve belgeleri temin etme ve ücret ödeme borcunu yüklediği sözleşmedir²⁶⁰.

Bağımsız denetim sözleşmesinin yalnızca genel ve esaslı unsurlarını barındıran tanıma göre ise; “bağımsız denetim sözleşmesi, bir tarafın diğer tarafa ait finansal tablo ve mevzuat uyarınca denetime tabi olan diğer dokümanlarını belirlenen standartlara uygun olup olmadığına ilişkin faaliyet gerçekleştirme ve sonuçları hakkında rapor hazırlama yükümü altında olduğu, diğer tarafın ise ücret ödeme yükümü altında olduğu sözleşmedir²⁶¹”.

4.2. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN İÇERİĞİ

TTK’da bağımsız denetim sözleşmesinin taşınması gereken herhangi bir şekil şartı öngörülmemiştir. Ancak Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak içermesi gereken unsurlar belirtilmiştir (bkz. BDY m. 29). Denetimin konusu, amacı, tarafların sorumlulukları, denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri, sözleşmenin yalnızca kanunda ve mevzuatta yer alan hükümler uyarınca feshedilebileceği hususları sözleşmede yer alması gereken unsurlardandır.

SPK tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ’in Üçüncü Kısım, Birinci Bölüm, m. 3’te bağımsız denetim sözleşmesinin kapsamı belirtilmiştir. Tebliğ’e göre bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetimin amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporunun türlerine ilişkin hükümleri kapsayacaktır.

Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ’in Üçüncü Kısım 2. maddesinde, bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasındaki bağımsız denetim sözleşmesinin yazılı olarak yapılacağı belirtilmiştir. Ancak bu sözleşmelerin resmi yazılı şekilde yapılması gerektiği kanunla

²⁶⁰ Aytaç Köksal, *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s. 63 vd.

²⁶¹ Urkan, *a.g.e.*, s. 83.

ve diğer düzenlemelerle belirtilmediğinden, bağımsız denetim sözleşmesi TBK m. 17/2'ye göre adi yazılı şekle tabidir²⁶².

4.3. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

TTK'da, bağımsız denetime ilişkin çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerde limited şirket denetçileri ile limited şirket arasındaki denetim sözleşmesinin hukuki niteliğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak TTK'da, bağımsız denetime ilişkin hususlarda anonim şirket hükümlerinin limited şirketler hakkında da uygulanacağı düzenlenmiştir.

Sözleşmenin hukuki niteliği konusunda farklı görüşler ve içtihatlar mevcut olup doktrinde bu konuda görüş birliği yoktur. Kimi yazarlar bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları arasındaki ilişkinin vekalet²⁶³ ilişkisi olduğunu; kimi yazarlarsa eser sözleşmesi niteliğinde bir iş görme ilişkisi olduğunu savunmaktadır²⁶⁴.

Sözleşmenin konusu bir iş görme edimine dayandığından bağımsız denetim sözleşmesi ile diğer iş görme sözleşmeleri arasında benzerlikler vardır²⁶⁵. Bağımsız denetim sözleşmesini benzer olduğu diğer sözleşme tiplerinden birinin alt türü olarak kabul edecek olursak bağımsız denetim sözleşmesine bu sözleşme tipinin unsurları aynen uygulanacaktır²⁶⁶.

Ayrıca şirketi denetleyen bağımsız denetçinin ediminin süreklilik taşıyıp taşımadığı hususunda bir görüş birliği de mevcut değildir. Zira ani edimli sözleşmeler dönme yolu ile sürekli edimli sözleşmeler ise fesih yolu ile sona ermektedir²⁶⁷. TTK'nın tercihi de bu sözleşmenin her ne kadar ani edimli bir sözleşme olsa da bağımsız denetim sözleşmesinin de tıpkı eser sözleşmelerinde olduğu gibi sürekli edimli sözleşmelere benzer şekilde sona erdirilmesidir. Dolayısıyla edimin niteliği ani olmasına rağmen sözleşmenin sona ermesinde kanuni terim fesih olarak kullanılmıştır.

²⁶² Urkan, *a.g.e.*, s. 84.

²⁶³ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 827.

²⁶⁴ Tekinalp, *a.g.e.*, s. 487., Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku I*, 2019, s. 517; Topçuoğlu'na göre bağımsız denetim sözleşmesi kendine özgü bir iş görme sözleşmesidir. Görüş için bkz. Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 92; Köksal'a göre bağımsız denetim sözleşmesi, isimli iş görme sözleşmesidir. Bkz. Köksal, *a.g.e.*, s. 100.

²⁶⁵ Çelik, *a.g.e.* s. 67; aynı yönde bkz. Urkan, *a.g.e.*, s. 105.

²⁶⁶ Çelik, *a.g.e.*, s. 67.

²⁶⁷ Murat Tümerdem, *Sürekli Borç İlişkilerinde Borçlunun Temerrüdü ve Sonuçları*, Yayımlanmış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2018, s. 209.

Yargıtay'ın 25.01.1984 tarihli İçtihadı Birleştirme Kararı'nda karma görüşü savunduğu anlaşılmaktadır²⁶⁸. Zira İçtihadı Birleştirme Kararı'nda, iş görme sözleşmeleri arasında yer alan istisna sözleşmelerinin genel itibari ile ani edimli sözleşmeler grubunda mütalaa edilmekte ise de istisna sözleşmesinin bir türü olan inşaat sözleşmelerinde müteahhidin edim borcunun uzun bir zamana yayılmış olmasından dolayı sürekli borç ilişkisine özgü kuralların da gözetilmesi gerektiğini belirtmiştir²⁶⁹.

Bağımsız denetim sözleşmesi, tarafları, içeriği ve unsurları göz önüne alındığında diğer sözleşme tiplerinden herhangi biriyle birebir örtüşmediği görülmektedir. Bağımsız denetim sözleşmesi her iki tarafa borç yükleyen bir özel hukuk sözleşmesidir²⁷⁰.

Özel hukuk sözleşmesi olmasının yanında, bağımsız denetim sözleşmesinin üzerinde kamu hukukunun etkileri de görülmektedir²⁷¹. Zira bağımsız denetimin nasıl yapılacağına ilişkin düzenlemeler kanun ile verilen yetki çerçevesinde kamu kurum ve kuruluşları tarafından getirilmektedir. Bağımsız denetim faaliyetinin sonuçları kamuya açıklanarak, kamuyu ilgilendirmekte ve belli koşulların varlığı halinde ilgili üçüncü kişilere talep hakkı vermektedir²⁷². Bu nedenle bağımsız denetim sözleşmesi kendine özgü bir sözleşme tipi olarak karşımıza çıkmaktadır²⁷³. Zira şirket ile denetçiye sözleşmeyi fesih hakkı ancak belirli koşulların varlığı halinde tanınmıştır. TTK, şirketin fesih yetkisini denetçinin bağımsızlığını ve denetimin sürekliliğini korumak için sınırlandırmış olup; denetçi de yalnızca haklı sebeplerin ortaya çıkması halinde veya kendisine karşı görevden alma davası açıldığı durumlarda sözleşmeyi feshedebilecektir²⁷⁴. Bu nedenle bağımsız denetim sözleşmesi kendine özgü bir iş görme sözleşmesi olarak karşımıza çıkmaktadır²⁷⁵.

²⁶⁸ Pınar Altınok Ormancı, *Sürekli Borç İlişkilerinin Haklı Sebeple Feshi*, Yayımlanmış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011, s. 44.

²⁶⁹ Yargıtay Büyük Genel Kurul 25.01.1984 tarih ve 1983/3 E. 1984/1 K. sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı (www.corpus.com.tr), (Erişim Tarihi: 27.07.2020); Altınok Ormancı, *a.g.e.*, s. 44.

²⁷⁰ Arı, *a.g.e.*, s. 90; "Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları, özel hukuk kişisidirler ve taraflar arasında bir eşitlik bulunmaktadır". Bkz. Köksal, *a.g.e.*, s. 65.

²⁷¹ Ulusoy, *a.g.e.*, s. 159; Çelik, *a.g.e.*, s. 62.

²⁷² Köksal, *a.g.e.*, s. 73.

²⁷³ Urkan, *a.g.e.*, s.105; aynı yönde görüşler için bkz. Çelik, *a.g.e.*, s. 74.; Ulusoy, *a.g.e.*, s. 159.; farklı bir görüş olarak bkz. Köksal'a göre bağımsız denetim sözleşmesi yarı resmi bir sözleşmedir. Köksal, *a.g.e.*, s. 65

²⁷⁴ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 92.

²⁷⁵ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 91.

Kendine has yapısı olan sözleşmeler günlük hayatın olağan akışı içinde ihtiyaç nedeniyle ortaya çıkan ve kanunda düzenlenen sözleşme tiplerine ilişkin unsurlarla birebir örtüşmeyen kendine özgü öğelerden oluşan sözleşmelerdir²⁷⁶. Kendine özgü sözleşme tiplerine, benzer sözleşmelere ilişkin hükümler ve Borçlar Kanunu hükümleri uygun düştüğü ölçüde uygulanır. Bu nedenle bağımsız denetim faaliyetinde ortaya çıkan bir uyuşmazlık, mevzuatla özel olarak düzenlenen ve sözleşmede kararlaştırılan hususlar ile çözülemediği takdirde sırasıyla;

-Bağımsız denetimin ilke ve kuralları,

-Bağımsız denetim sözleşmesine benzer sözleşmelerin kuralları mahiyetine uygun düştüğü ölçüde kıyasen,

-Borçlar Kanunu hükümleri,

-Mahkeme içtihatları ile oluşmuş hukuk kuralları uygulanır.

Yukarıda belirtilen hususlar ile ihtilaf çözümlenemediği durumlarda yapılacak ise hakimin hukuk yaratmasıdır²⁷⁷.

4.4. BENZER SÖZLEŞMELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI

4.4.1. Hizmet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması

Hizmet sözleşmesi, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 8. maddesinde, “bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşme”; TBK'nın 393. maddesinde ise “işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşme” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak bu tanım İş Kanunu'nda hizmet sözleşmesi olarak değil iş sözleşmesi olarak yer almıştır.

Bu tanımlardan hareketle hizmet sözleşmesi taraflara karşılıklı borç yükleyen bir sözleşmedir. Bu da bağımsız denetim sözleşmesi ile hizmet sözleşmelerinin benzer bir özelliğidir. Zira bağımsız denetim sözleşmesinde de bağımsız denetçi, limited şirketin finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını denetlemesi sonucunda bir rapor sunmak zorundadır. Limited şirket ise denetim faaliyeti için denetçiye ücret ödemekle

²⁷⁶ Mehmet Ayan, *Borçlar Hukuku*, 11.Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 160.

²⁷⁷ Çelik, a.g.e, s. 75 vd.

yükümlüdür. Ücret, bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu unsurlarından olduğu gibi sözleşmenin sona ermesini etkileyecek ölçüde de önem arz eder²⁷⁸.

Hizmet sözleşmesinin bir diğer önemli ve ayırıcı özelliği ise işçinin işverene bağımlı olarak çalışmasıdır. Bağımlılık ilişkisi hizmet sözleşmesinin zorunlu unsurudur. İşçi işverenin vereceği talimatlar doğrultusunda, işverenin belirlediği yer ve zamanda çalışmak durumundadır. Aksi halde bir hizmet ilişkisinden söz edilemez. İşte bağımsız denetim sözleşmesi ile hizmet sözleşmesinin ayrıldığı en önemli husus bağımlılık unsurudur. Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi ile şirket arasında bir ücret ilişkisi olsa da herhangi bir bağımlılık ilişkisi olamaz²⁷⁹. Zira bağımsız denetim sözleşmesinin bağımlılık ilişkisi taşıması kanuna ve sözleşmenin mahiyetine aykırıdır. Bağımsız denetçi görevini bağımsız ve tarafsız şekilde, kimsenin emir ve talimatı altında kalmadan ifa etmekle yükümlüdür. Bu nedenle, hizmet sözleşmesine ilişkin hükümlerin bağımsız denetim sözleşmelerine uygulanması mümkün gözükmemektedir.

4.4.2. Vekalet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması

Vekalet sözleşmesi TBK'nın 502. maddesinde düzenlenmiştir. Kanundaki tanıma göre vekalet sözleşmesi, vekilin vekalet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir. Ayrıca vekaletle ilişkin hükümler, niteliklerine uygun düştükleri ölçüde, TBK'da düzenlenmemiş olan iş görme sözleşmelerine de uygulanacaktır (TBK m. 502/2).

Vekalet sözleşmesinin en önemli ve ayırıcı özelliği; vekil, vekalet verenin açık talimatlarına uymakla yükümlüdür. Bu özelliği nedeniyle vekil, vekalet verenin iradesine ve talimatlarına uygun hareket etmek zorunda olup vekalet verenin menfaatine aykırı iş yapamaz. Doktrinde bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları arasındaki ilişki genel olarak vekalet ilişkisi olarak değerlendirilse de aralarında önemli farklılıklar vardır.

Bağımsız denetim sözleşmesinde, denetçinin denetim faaliyeti için görevlendirildiği limited şirketten talimat alması, şirket menfaati için iş ve işlemlerde bulunması mümkün olmayıp denetim faaliyetinin hukuki niteliğine aykırıdır. Denetçi, gerek denetim faaliyeti esnasında gerekse raporunu hazırlarken şirketin menfaatini

²⁷⁸ Urkan, *a.g.e.*, s. 95.; Ulusoy, *a.g.e.*, s. 156.

²⁷⁹ Ulusoy, *a.g.e.*, s. 156.

gözetemez²⁸⁰. Denetçinin aksi davranışı kanuna aykırılık teşkil edecek olup hukuki sorumluluğunu da doğuracaktır.

Bir diğer önemli ayrım da bağımlılık açısındandır. Denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşunun görevini ifa ederken sahip olması gereken en önemli özellik bağımsızlık olup kimseden talimat almayıp kimsenin menfaatini ve iradesini gözetemez²⁸¹.

Vekalet sözleşmesinin bağımsız denetim sözleşmesinden ayrılan başka bir özelliği de taraflarca sebep gösterilmeden, tek taraflı olarak her zaman sonlandırılabilir olmasıdır. Bağımsız denetim sözleşmesinde ise taraflar tek taraflı iradeleriyle ya da anlaşarak sözleşmeyi sona erdiremezler²⁸². Sözleşmenin sona erdirilebilmesi için kanun koyucu tarafından tahdidi olarak sayılan fesih sebeplerinin gerçekleşmesi gerekir. Ücret unsuru açısından baktığımızda da ücret, bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu bir unsuru iken vekalet sözleşmesinin zorunlu unsurlarından değildir.

Bağımsız denetim sözleşmesi ile vekalet sözleşmesinin ortak özelliği ise her iki sözleşmede de güven unsurunun varlığıdır²⁸³. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Üçüncü Kısım, Birinci Bölüm, m. 4'te de bağımsız denetim yaptıracak işletmelerin bağımsız denetim kuruluşunu seçerken, kuruluşun imkanlarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate almaları gerektiği belirtilmiştir²⁸⁴. Ancak yine de bağımsız denetim sözleşmesi, vekalet sözleşmesinden bir çok yönü ile ayrılmaktadır.

4.4.3. Eser Sözleşmesi ile Karşılaştırılması

TBK'nın 470. Maddesine göre eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin ise bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir. Yüklenici bu sözleşme ile işin sonunda bir eser meydana getirme borcu altına girmektedir.

Bağımsız denetim sözleşmesinde de denetçi görevinin sonucunda bir bağımsız denetim raporu hazırlayarak genel kurula sunmak zorundadır. Bu yönüyle iki sözleşme büyük benzerlik gösterir. Doktrinde de eser sözleşmesi ile bağımsız denetim

²⁸⁰ Köksal, *a.g.e.*, s. 78.

²⁸¹ Çelik, *a.g.e.*, s. 70.; Ulusoy, *a.g.e.*, s. 157.

²⁸² Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Üçüncü Kısım, İkinci Bölüm, m. 8, "Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiremezler."

²⁸³ Köksal, *a.g.e.*, s. 74.

²⁸⁴ Köksal, *a.g.e.*, s. 76.

sözleşmesinin birbirine en fazla benzerlik gösterdiğini savunan görüşe göre bağımsız denetim sözleşmesi, taraflar arasında eser sözleşmesi niteliğinde bir iş görme ilişkisi kurar²⁸⁵.

İki sözleşme büyük benzerlikler gösterse de bağımsız denetim sözleşmesinde, denetçi tek taraflı olarak sözleşmeyi feshedemez. Bağımsız denetim sözleşmesinin sona ermesi, denetçinin sözleşmeyi feshedebilmesi ve şirketin denetçiyi görevden alması TTK'da öngörülen şartlara tabidir. Eser sözleşmesinde ise fesih imkanı bu denli sıkı şartlara tabi değildir.

4.5. LİMİTED ŞİRKETTE BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN

TARAFLARI

TTK'ya göre yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan kişiler ile ortakları bu kişilerden meydana gelen sermaye şirketleri denetçi olabileceklerdir (TTK m. 400). Bu kimselerin 3568 sayılı Kanun gereği, ruhsat almaları gerekmektedir.

Bir bağımsız denetim kuruluşunun veya denetçinin bağımsız denetim yapma yetkisine sahip olabilmesi için, öncelikle o kuruluşun veya denetçinin kanuni düzenlemelerde aranan şartları sağlamış olması ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmeleri gerekir. Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları ise bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu ile denetlenen şirketlerdir.

4.5.1. Bağımsız Denetçi

Denetçi, şirket faaliyetlerinin kanunlara ve şirketin amacına uygunluğunu denetleyen kişidir²⁸⁶. Bağımsız denetçi ise TTK'ya göre hem gerçek kişi bağımsız denetçileri hem de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarını kapsayan bir üst kavramdır²⁸⁷.

Denetçinin bağımsız oluşu yani şirketin bir organı olmaktan çıkarılması 6102 sayılı TTK ile getirilen bir düzenlemedir. Bağımsızlık denetim faaliyetinin olmazsa olmaz unsurudur. Bilgili, deneyimli bir denetçi tarafından yasal düzenlemelere, denetim

²⁸⁵ Tekinalp, *a.g.e.*, s. 487.; Gürbüz Usluel, *a.g.m.*, s. 144 vd.

²⁸⁶ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2012, s.177.

²⁸⁷ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 211.

standartlarına uygun şekilde yapılan bir denetim kaliteli bir denetim olacaktır. Ancak denetçinin bilgi ve tecrübesinin yanı sıra denetimin kalitesini etkileyen en önemli faktörlerden biri de denetçinin bağımsız olmasıdır²⁸⁸.

TTK'ya göre gerçek kişi bağımsız denetçi olabilmek için 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu²⁸⁹ kapsamında ruhsat alarak; yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci olunması gerekmektedir. Dolayısıyla TTK'nın bağımsız denetçi olabilmek için aradığı en önemli şart bir meslek mensubu olunmasıdır. 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetçilere ilişkin getirilen yeniliklerden biri de meslek mensubiyetidir.

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin bağımsız denetçi olarak yetkilendirilebilmesi için; iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, hukuk, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler alanlarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan en az lisans seviyesinde mezun olmaları gerekmektedir. Diğer öğretim dallarından mezun olanlar ise yukarıda sayılan bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma aldıkları takdirde bağımsız denetçi olabileceklerdir.

Bağımsız denetçiler, yüz kızartıcı bir suç işlememiş, mesleki eğitimlerini tamamlamış ve denetçilik sınavında başarılı olmalıdırlar. Ayrıca Türkiye'de yerleşik olmaları şartı aranmaktadır (BDY m. 14/1-c).

Denetçi olmak isteyen meslek mensupları, bağımsız denetim şartlarını sağladıklarını gösterir belgeleriyle birlikte Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na başvuruda bulunacaklardır. Kurum tarafından aranan şartları sağlayanlar belirlenen harç ve ücretleri yatırmaları ve Kuruma tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilirler.

²⁸⁸ Aslanoğlu ve Aslan, *a.g.m.*, s. 60.

²⁸⁹ 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 4. maddesinde yer alan; a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır), b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak, c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak, d) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak, e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak, f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak, şartlarını taşıyanlar meslek mensubu olabilmenin genel şartlarını sağlar. Özel şartlar aynı Kanun'un 5. maddesinde düzenlenmiştir.

Tescil işlemi gerçekleştikten sonra denetçiler, Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi mührü ve denetçi kimliklerini alırlar (BDY m. 14/2). Denetçiler, Bağımsız Denetim Resmi Sicili'ne kayıt ve ilan edildikten sonra bağımsız denetçi sıfatını kazanmış olurlar. Ayrıca gerçek kişi bağımsız denetçi, bir bağımsız denetim kuruluşu bünyesinde faaliyet gösterebileceği gibi kendi adına da bağımsız denetim faaliyetini yürütebilecektir²⁹⁰.

4.5.2. Bağımsız Denetim Kuruluşları

Bağımsız denetim kuruluşları, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen, ortakları yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir olan meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketleridir (BDY m. 4/1-ç). Buna göre, bağımsız denetim kuruluşları anonim şirket şeklinde kurulabilecekleri gibi limited şirket veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket şeklinde de kurulabilecektir²⁹¹.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre, bağımsız denetim hizmeti verecek olan bağımsız denetim kuruluşlarının bünyesinde, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapacak olan bağımsız denetçiler bulunmalıdır. Bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak olan bağımsız denetim kuruluşları, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmektedir. Ancak Denetim kuruluşları ve denetçiler bu yetkilerini, yetkilendirmenin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından ilan edilmesiyle kullanmaya başlayacaklardır (BDY m. 11/2).

Bağımsız denetim kuruluşlarının, denetim faaliyeti yapabilmeleri için Kurumca yetkilendirilmelerinin yanında Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 13. maddesinde sayılan şartları taşımaları gerekir. Buna göre, bağımsız denetim kuruluşlarının paylarının nama yazılı olması, sermaye şirketi olmaları, ticaret unvanlarında bağımsız denetim ibaresi taşımaları ve denetçilerinin bağımsız denetçi belgesine sahip olmalıdırlar (BDY m. 13).

Bağımsız denetim, işletmelerin kendi talepleri doğrultusunda veya kanunda yer alan bir kısım şirketler için zorunlu olarak bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından yerine getirilir. Bazı şirketlerin denetiminin ise yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Kamu

²⁹⁰ Kocabıyık, *a.g.e.*, s. 52.

²⁹¹ Bahtiyar, *a.g.e.*, s. 264.

Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)’ın ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı vb. ölçütlere göre Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen işletmelerin denetimi, yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilecektir (BDY m. 11/3).

Sermaye piyasası kurumlarının finansal tablo ve raporlarının hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin olarak SPK m. 14 hükmü kıyasen uygulanacağından; sermaye piyasası kurumları da yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenebilecektir (SPK m. 14,36).

KAYİK’lerin hangi kuruluşlar olduğu Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 4. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar, halka açık şirketler, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, bankalar, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 6362 sayılı Kanununda tanımlanan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile işlem hacimleri, faaliyet alanları ve çalışan sayılarına göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiklerinden Kurum tarafından bu kapsamda sayılan diğer kuruluşlardır (BDY m. 4/1-1). Yönetmelikte sayılan, kamu yararını ilgilendiren bu kuruluşların denetimi, sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yerine getirilebilmektedir (660 sy. KHK m. 23).

Bağımsız denetim kuruluşlarında bulunması zorunlu bir diğer özellik ise unvanında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunmasıdır. Unvanında bağımsız denetim ibaresi bulunmayan bir şirket, üç ay içerisinde unvan değişikliği yapmalı ve bu değişikliği Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan etmelidir. Bağımsız denetim kurumlarının faaliyet izinleri; unvan değişikliğinin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan edilmesinin akabinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından verilebilecektir. Bu hükümlere uymayan ve yasal süre içerisinde unvan değişikliğini gerçekleştirilmeyen kuruluşların faaliyet izinleri iptal edilecektir (BDY m. 13/5).

Bağımsız denetim kuruluşları, denetledikleri şirketlerin finansal tablolarının, raporlarının mevzuata aykırı şekilde denetlendiğinden hareketle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumlu olacaklardır (SPK m. 63). Ancak bu sorumluluk bağımsız denetim kuruluşlarının görevlerinin kapsamıyla sınırlıdır.

TTK m. 404/2’de bağımsız denetçilerin sır saklamadan kaynaklanan sorumluluklarına ilişkin bir sınırlama getirilmişse de Sermaye Piyasası Kanunu’nda bağımsız denetçilerin sorumluluğuna miktar yönünden bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle sorumluluk hususunda hangi kanun hükmünün uygulanacağı hususunda bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak Sermaye Piyasası Kanunu hükmü bu konuda özel ve ileri tarihli bir düzenleme olması nedeniyle SPK’ya tabi kuruluşlarda SPK hükmünün uygulanması gerektiği kanaatindeyiz²⁹².

4.5.3. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

TTK m. 397’ye göre, bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin ölçütleri belirleme görevi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Belirlenen ölçütleri sağlayan şirketler için bağımsız denetim emredici bir düzenleme olup isteğe bağlı değildir. Ancak bağımsız denetim sözleşmesinin bir tarafı mutlaka zorunlu bağımsız denetime tabi bir şirket olmak zorunda değildir. Zorunlu bağımsız denetime ilişkin kriterleri sağlamayan bir şirket de kendi inisiyatifiyle bağımsız denetim yaptırabilecektir.

Bu denetim faaliyeti için de bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşları ile denetimi yapılacak şirket arasında bir sözleşme imzalanmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim sözleşmesinin tarafı; isteğe bağlı özel denetim yaptıran bir şirket ya da TTK kapsamında zorunlu denetime tabi olan bir şirket olabilecektir.

TTK’da şirketlerin denetimi genel olarak anonim şirketin denetimi hükümleri üzerinden açıklanmıştır. Kanunda limited şirketlerin denetimine ayrıca yer verilmediyse de TTK’nın 635. maddesi ile anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümlerinin limited şirkete de uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak TTK m. 397/5 ve m. 397/6 fıkraları limited şirketlerin denetiminde uygulanmayacaktır.

Bu kapsamda da 2018/11597 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” yayınlanmıştır. Bu kararın amacı TTK’nın 398. maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasların düzenlenmesidir. Bu karar ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin belirlenen ölçütler, herhangi bir ölçüte tabi olmaksızın bağımsız denetim kapsamına alınan şirketler ve bağımsız denetimin kapsamında olmayan şirketler düzenlenmiştir. Şirketlerin bilanço aktif

²⁹² Bu yöndeki görüş için bkz. Memiş’e göre, SPK m. 63, TTK m. 404 gibi sorumluluk türlerine göre sorumlu olunan miktar bakımından bir ayırım getirmediğinden; SPK, TTK’da düzenlenen sorumluluk sınırlamasını SPK’ya tabi ortaklıklar bakımından kaldırmıştır. Tekin Memiş ve Gökçen Turan, *Sermaye Piyasası Hukuku*, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, Şubat 2019, s. 119.

toplamı, net satış hasılatı ve işçi sayısına ilişkin kriterler ile bağımsız denetim kapsamında olup olmadıkları belirlenmektedir.

Yukarıda anılan Kararın uygulanmasına yönelik usul ve esasları düzenlemek amacıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 14.02.2019 tarihli Kurul kararı ile Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar yayınlanmıştır.

4.6. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

4.6.1. Bağımsız Denetçinin Hakları

4.6.1.1. Şirketin Defter ve Belgelerini Talep ve Bilgi Alma Hakkı

Bağımsız denetçi, şirketin finansal tablo ve diğer finansal bilgilerini ve bunların finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğunu şirketin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden inceleyecektir. Denetçinin kanuna uygun bir denetim faaliyeti gerçekleştirebilmesi için de şirketin finansal tablolarına, tüm muhasebe, defter ve kayıtlarına, mali anlamdaki her bilgisine sahip olması gerekmektedir.

Denetçi belirtilen tüm bu belgeleri incelemesi neticesinde görüşünü, bağımsız denetim raporuyla açıklar. Denetçi, denetimini kanuna uygun şekilde gerçekleştirmesi için gereken bilgi ve belgelerin teminini şirketten ister (TTK m. 401/2). Denetim raporunun doğru ve gerçeğe uygun şekilde hazırlanması için gereken belgeler, bağımsız denetçiye eksiksiz şekilde teslim edilmelidir. Limited şirketlerde bilgi ve belgelerin denetçiye ibraz yükümlülüğü, müdürler tarafından yerine getirilmektedir.

Denetçinin defter ve belgeleri talep hakkı aynı zamanda şirketin de bağımsız denetçiye karşı olan bir yükümlülüğüdür. Bu husus TTK'nın 401. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, şirketin müdürleri, finansal tabloları ve müdürler kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak denetçiye vermekle yükümlüdür. Müdürler kurulu; şirketin defterlerinin, varlıklarının, borçlarının, yazışmalarının, kasasının ve kıymetli evraklarının incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gereken imkanı sağlamakla yükümlüdür. Tüm bu işlemler gecikmeksizin yerine getirilmelidir.

Denetçi, gereken bilgi ve belgeleri şirketten talep ettiği halde bu talebi sonuçsuz kalır ve belgeler kendisi ile paylaşılmaz ise bu hususa denetim raporunda yer verecektir. Müdürler kurulunun, denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığına da denetim raporunun esas bölümünde yer verilir (TTK m. 402/4-b). Bilgi

ve belgeler denetçiye verilmediği takdirde bu durumu raporunda belirtmek durumunda olan denetçi, olumsuz görüş yazısı verebileceği gibi görüş yazısı vermekten de kaçınabilir²⁹³.

4.6.1.2. Ücret Hakkı

Denetçi ile denetim faaliyetini yapacağı şirket arasında imzalanan sözleşmede, denetçinin emek ve mesaisine karşılık olarak belli bir ücret kararlaştırılır. Ancak denetçinin genel kurul tarafından atanması halinde ücreti genel kurul tarafından belirlenirken; mahkeme tarafından atanması halinde ücreti mahkeme tarafından takdir edilir.

Denetçi, genel kurul tarafından atandıysa ücreti de genel kurul tarafından belirlenir. Ancak genel kurul, ücretin miktarına kendi bünyesinde karar veremeyecek olup ücreti, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 46. maddesinde düzenlenen asgari ücret tarifesi doğrultusunda belirler.

Denetçinin ücreti genel kurulca, işin niteliği dikkate alınmadan, asgari ücret tarifesine uyulmadan belirlendiyse denetçi bu durumda mahkemeye başvurabilecektir²⁹⁴. TTK m. 399/7'ye göre, denetçinin mahkeme tarafından atanması halinde; denetçinin ücreti, işin niteliği, asgari ücret tarifesi ve emsal dikkate alınarak mahkemece belirlenir. Belirlenen ücret ile muhtemel giderler mahkeme veznesine yatırılır. Mahkemenin bu kararına üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Ancak itiraz sonucunda mahkemenin vereceği karar kesindir.

4.6.1.3. Sözleşmeyi Fesih Hakkı

Denetçi, bağımsız denetim sözleşmesini, yalnızca haklı bir sebeplerin varlığı halinde veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilecektir (TTK m. 399/8). Ancak denetçinin görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları, denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya denetçinin görüş yazısı vermekten kaçınması haklı sebep olarak değerlendirilemeyecektir.

²⁹³Sıtkı Anlam Altay, “Bağımsız Denetim Karşısında Anonim Ortaklık Organlarının İşleyişi”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1-1, Ocak-Şubat 2010, s. 975.

²⁹⁴Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 828.

Denetçi hakkında görevden alma davası açıldı ise denetçinin sözleşmeyi feshetmek için dava açmasına gerek yoktur. Bu durumda denetçi, yazılı ve gerekçeli şekilde vereceği tek taraflı beyanla sözleşme ilişkisini sona erdirmesi mümkündür.

Denetçi, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlü olup bu sonuçlar TTK m. 402'ye uygun bir rapor haline getirilerek genel kurula sunulmalıdır (TTK m. 399/8). Denetçinin bu hakkı, çalışmamızın 2. Bölümünde, “3.6. Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi²⁹⁵” başlığı altında detaylı şekilde açıklanmıştır.

4.6.2. Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri

Bağımsız denetçi denetim görevini, kendisine kanun ve yönetmeliklerle verilen yetki çerçevesinde bağımsız, tarafsız ve dürüst şekilde yerine getirmelidir. Denetçiler yürürlükte olan denetim ve muhasebe standartlarını ve uygulamalarını bilmeli; ayrıca denetim yaptığı kurumun faaliyet gösterdiği sektöre ait özel düzenlemelere de hakim olmalıdırlar²⁹⁶. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin denetim kurallarına uygun davranma, sır saklama, genel kurul toplantılarına katılma, denetim raporu düzenleme gibi yükümlülükleri bulunmaktadır.

4.6.2.1. Denetimin Kurallarına Uygun Davranma

Denetim faaliyetini yürüten denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşu, denetim süresi boyunca denetimin ilke ve kurallarına uygun davranmak zorundadır²⁹⁷. Denetçinin, Bağımsız Denetim Standartları ile belirlenen ilke ve kurallara uygun davranma borcu, bağımsız denetim faaliyetinin sonuna dek uyması gereken en önemli borcu olup tüm borçlarını içine almaktadır²⁹⁸. Bu kurallara uyulması denetimin doğru, tarafsız şekilde gerçekleştirilebilmesi için büyük önem arz etmektedir.

Denetçi, görevini ifa ederken gerekli tüm bilgi, belge ve kanıtlarını toplamak, finansal tabloların ve faaliyet raporunun içeriği konusunda oluşturacağı dürüst bir görüş doğrultusunda rapor hazırlamak ve görüş bildirmekle yükümlüdür²⁹⁹. Denetçi denetim

²⁹⁵ Bkz. 2. Bölüm 3.6. Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi.

²⁹⁶ Şerafettin Sevim ve Ebru Sarıca, *Şeffaflık Raporlaması ve Bağımsız Denetim Kalitesi*, Gazi Kitabevi, Kütahya 2017, s. 10-11.

²⁹⁷ Çelik, a.g.e, s. 107.

²⁹⁸ Ayşegül Aydın, *Bağımsız Denetim Sürecinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu Ve Bağımsız Denetim Algısı: Türkiye'deki Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerine Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s.32.

²⁹⁹ Yaşar Karayalçın, *Muhasebe Hukuku*, 2. Baskı, Ankara, 1988, s.226'dan aktaran Çelik, a.g.e., s. 107.

faaliyeti neticesinde finansal tablolara ilişkin görüşünü Bağımsız Denetim Standartlarına uygun, tarafsız ve doğru şekilde bildirmelidir.

Bağımsız denetim faaliyeti, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirleyeceği ilke ve esaslar çerçevesinde yapılmaktadır. Denetçi de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde, görevini mesleğinin gereklerine uygun, dürüst ve tarafsız şekilde yerine getirmelidir (TTK m. 398/1). Denetçi, şirketin finansal ve malvarlıksal durumunun, dürüst resim ilkesine uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını kontrol etmeli; yansıtılmadıysa sebeplerini belirtmelidir (TTK m. 398/1). Denetlediği şirkete karşı, özen yükümlülüğünün gereklerine aykırı hareket eden denetçi, TTK m. 554 kapsamında sorumlu olacaktır³⁰⁰.

4.6.2.2. Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız denetçi, özel denetçi ve bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi özenli ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Bu kimseler faaliyetleri esnasında öğrendikleri ve denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir (TTK m. 404/1). Ayrıca denetçinin, denetim faaliyeti esnasında öğrendiği ve saklamak durumunda olduğu her bilginin sır olması gerekmemektedir. Bu yükümlülük ile şirketin başka kimselerce öğrenmesini istemediği ve giz kalmasında şirketin menfaatine olacak bilgiler de korunmuş olmaktadır³⁰¹. Denetçinin sır saklama yükümlülüğünün ihlalinden kaynaklanan tazmin sorumluluğu sözleşme ile kaldırılamayıp daraltılamayacaktır (TTK m. 404/4).

Sır saklama yükümlülüğüne ilişkin bir düzenleme de Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ’de karşımıza çıkmaktadır. Tebliğin 17. maddesine göre, denetçinin bağımsız denetim yapmak için yetkilendirilen bir bağımsız denetim kuruluşu olması halinde; bağımsız denetim kuruluşunun yöneticileri, denetçileri, çalışanları ve bağımsız denetim kuruluşlarına

³⁰⁰ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 830.

³⁰¹ Zühtü Aytaç, “Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 10, S. 1, Haziran 1979, s. 195.

dışardan hizmet verenler, işleri nedeniyle edindikleri sırları açıklayamazlar. Bu kimseler, sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatine kullanamazlar. Sır saklama yükümlülüğünün kasten ya da ihmali şekilde ihlal edilmesi denetçinin sorumluluğun doğmasına sebep olacaktır³⁰². Sır saklama yükümlülüğünden kaynaklanan yükümlülükler de sözleşme ile daraltılamaz ve kaldırılmaz.

Ancak Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ m. 17/2’de sır saklama yükümlülüğüne istisna teşkil edebilecek hususlara yer verilmiştir. Buna göre, bağımsız denetimin ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar, kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular, adli veya mevzuatla yetkili kılınmış olmak kaydıyla; idari ve suç oluşturan durumlara ilişkin sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi, sır saklama yükümlülüğüne aykırılık teşkil etmez.

4.6.2.3. Genel Kurul Toplantılarına Katılma

TTK’nın 407. maddesinde denetçinin genel kurul toplantılarında hazır bulunacağını hüküm altına almıştır. Aynı hususa Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğin 2. Kısım 21. maddesinde de yer verilmiştir. Tebliğe göre bağımsız denetçiler; şirketin genel kurul toplantılarına katılarak bu toplantılarda istendiği takdirde bağımsız denetim faaliyetini ilgilendiren konularda açıklamalar yapmakla yükümlüdürler. Ayrıca bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi halinde denetçiler, izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak zorundadırlar (Tebliğ 2. Kısım m. 21). Denetçiler bu toplantılarda bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda görüş bildirebileceklerdir. Ancak denetçiler genel kurul toplantılarına katılmakla yükümlü oldukları halde yükümlülüğe aykırı davranışları durumunda Kanunda herhangi bir yaptırıma yer verilmemiştir³⁰³.

4.6.2.4. Bağımsızlık

Denetimde bağımsızlık, denetim faaliyetinin dış etkenlerden uzak objektif ve tarafsız şekilde yürütülmesidir³⁰⁴. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler de denetim faaliyetlerinde kimsenin emir ve talimatı altında kalmadan bağımsız

³⁰² Ayşe Odman Boztosun, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Denetçinin Sorumluluğu, alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi?”, <http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/AyseOdmanBoztosun.pdf> s. 1. (Erişim Tarihi: 28.05.2020); Fatih Durmuş, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerin Denetimi ve Denetçinin Hukuki Sorumluluğu*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 91.

³⁰³ Teoman, *a.g.m.*, s. 33.

³⁰⁴ Çelik, *a.g.e.*, s. 108.

davranmakla yükümlüdürler. Denetçiler de görevi esnasından şirketin işleyişine ilişkin bir hukuka aykırılık tespit ettikleri takdirde şirketi uyarmak zorundadır.

Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğe göre, bağımsız denetçiler, çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışı ile tarafsız ve çıkar çatışmalarından uzak hareket etmelidirler. Ayrıca denetçiler, bağımsız denetim sonucunda üçüncü kişilerin doğrudan veya dolaylı çıkarlarını ve görüşlerini düşünmeden raporlarını düzenlemek zorundadırlar (Tebliğ İkinci Kısım m. 12/3).

Bağımsızlık, denetçinin bir yükümlülüğü olduğu kadar bir denetçide bulunması gereken en önemli niteliklerden biridir. Denetçi, denetim faaliyetini tarafsız, dürüst ve hiçbir menfaat ilişkisi içerisine girmeden ifa ettiği takdirde hazırlamış olduğu raporlara ve görüş yazılarına duyulan güven de artacaktır. Denetçi ile bağımsız denetim gerçekleştirdiği şirket ile arasında bir sözleşme ilişkisi olsa da denetçi, görevini meslek etiğinin gerekleri çerçevesinde dürüst ve tarafsız şekilde yerine getirmelidir. Zira denetçinin hazırlamış olduğu raporlar ve görüş yazılarının doğru ve güvenilir bilgileri içerdiği kabul edilmekte ve bunlara güven duyulmaktadır. Denetim faaliyetinin sonucu yalnızca denetlenen şirketi değil üçüncü kişileri de ilgilendirdiğinden denetçiler görevleri esnasında tamamen bağımsız ve tarafsız olmak zorundadır.

Bağımsız denetim faaliyetinin en önemli özelliklerinden olan bağımsızlığın zedelenmesi halinde denetim faaliyetinden beklenen fayda sağlanamaz³⁰⁵. Böyle bir durumda denetim faaliyeti sağlıklı yürütülemeyeceğinden; bağımsız denetimde güvenilir verilere ulaşma amacı gerçekleştirilemez. Aksi yönde davrandığı tespit edilen denetçiler hakkında yapılacak işlemler de kanuni düzenlemelerle hüküm altına alınmıştır.

4.6.2.5. Dürüst Resim İlkesine Uygun Denetim

TTK m. 398/1'e göre denetçi denetim faaliyetini; şirketin malvarlıksal ve finansal durumunun, TTK m. 515 anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapmalıdır. Dürüst resim ilkesi ile amaçlanan; şirketin finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin borç ve yükümlülüklerinin, malvarlığının ve faaliyet sonuçlarının anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, işletmenin niteliğine uygun ve

³⁰⁵ Çelik, Ticaret Hukuku, s. 242.

şeffaf şekilde ortaya çıkarılmasıdır (TTK m. 515). Örneğin şirket bilançosunda sermayenin karşılığını oluşturan değerlerin ve satın alınan gayrimenkullerin değerleri objektif yöntemlerle tespit edilmelidir. Zira objektif yöntemlerle değer tespiti dürüst resim ilkesi için de bir zorunluluk teşkil etmektedir³⁰⁶.

Şirketin faaliyet raporlarının, muhasebesinin dürüst resim ilkesine uygunluğuna ilişkin bir denetleme, bu raporların gerçeğe uygun ve şeffaf şekilde düzenlenip düzenlemediğinin tespitine imkan sağlamaktadır. Zira kanuna, esas sözleşmeye ve dürüst resim ilkesine aykırı şekilde hazırlanan finansal tablolar ile genel kurulda karar alınması da mümkün değildir.

TTK m. 625'e göre, limited şirketlerde finansal tabloların ve faaliyet raporlarının hazırlanması müdürlerin devredilemez ve vazgeçilemez görevleri arasında sayılmıştır. Bu nedenle dürüst resim ilkesine aykırı şekilde hazırlanan finansal tablolar nedeniyle şirket veya pay sahipleri zarara uğratıldığı takdirde müdürler bu zarardan sorumlu olacaklardır³⁰⁷. İşte denetçi, şirketin muhasebesine ilişkin tüm bu hususları, finansal tabloları ve bilançoğu denetlemesi sonucunda, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve ortaklık sözleşmesine aykırılık teşkil eden hususlar var ise bunları ve dürüst resim ilkesine uyulup uyulmadığını raporunda belirtecektir. Finansal tablolar dürüst resim ilkesine aykırı olduğu durumda, raporda bunun sebepleri ortaya konarak uygun görüş verilmemelidir³⁰⁸.

4.6.2.6. Başka Hizmet Yasağı

Denetçi denetim faaliyetini gerçekleştirdiği bir şirkette yalnızca denetleme hizmeti verebilir. Denetçi bunun dışında denetim yaptığı şirkete birleşme, bölünme, tür değiştirme konularında veya hukuki konularda danışmanlık yapamayacaktır³⁰⁹. Zira denetçi görev yaptığı şirkete başka hizmetler de sunduğu takdirde denetimin bağımsız ve tarafsız olması gerektiği ana ilkesi zedeleneyecektir. Bağımsız ve tarafsız olduğundan şüphe duyulan bir denetçinin hazırlayacağı raporların da güvenilirliği ortadan kalkacaktır.

³⁰⁶ Ahmet Battal, "Sermaye Şirketlerinin Gayrimenkul Sermayesi ve Değerlemesi", *Türk Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 1, S. 1, Ocak 2016, s. 131.

³⁰⁷ Özgür Falcıoğlu, "Anonim Şirket Finansal Tablolarında TTK 515 Kapsamında Dürüst Resim İlkesine Uygunluk ve İlkeye Aykırılığın Sonuçları", *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 137-138, Ocak- Şubat 2016, s. 93.

³⁰⁸ Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku I*, 2019, s. 524.

³⁰⁹ Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 409.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği gereği denetçi ile şirket arasında yapılan bağımsız denetim sözleşmesinde denetçinin denetim dışı bir hizmet yapması kararlaştırılamayacaktır. Başka hizmet yasağının vergi danışmanlığı ve vergi denetimi olmak üzere iki istisnası bulunmaktadır (TTK m. 400/3). Denetim ücretinin ödenmesi, denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamayacaktır³¹⁰ (BDY m. 29/2).

Denetçi, denetlenen işletmeye sayılan istisnalar dışında başka bir hizmet veremeyecek olup bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar veya yavru şirket aracılığıyla da yapamayacaktır (BDY m. 22/5, TTK m. 400/3). Denetçinin bu yasağı ihlal etmesi, görevden alınması için haklı sebep teşkil edeceği gibi vereceği zararlardan da sorumlu olacaktır.

5. BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI

5.1. DENETÇİNİN RAPORLARI

Bağımsız denetçi tarafından yapılan denetim neticesinde, denetimin türü, kapsamı niteliği ve sonuçları hakkında finansal tabloları konu alan bir rapor tanzim edilir³¹¹. Bu rapor açık, anlaşılır bir dille ve hesap verilebilir şekilde yazılmalıdır. Bağımsız denetim raporlarının dürüst, gerçeğe uygun, açık ve anlaşılır şekilde hazırlanması bu raporların kalitesini ve dolayısıyla raporlara duyulan güveni de etkileyecektir. Denetçi raporunda, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde şirketin mal varlığı ve finansal durumunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığına, defterlerin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığına, şirketin finansal tablolarının kanuna, finansal raporlamaya ilişkin hükümlere uygun düzenlenip düzenlenmediğine yer vermelidir³¹².

Seri: X, No: 16 sayılı Tebliğ'in 10. maddesinde, denetçilerin denetim faaliyetlerini çıkar çatışmalarından ve dış müdahalelerden uzak ve tarafsız şekilde ifa etmek; denetimin sonuçlarını ise dürüst ve üçüncü kişilerinin çıkarlarını gözetmeden raporlamak zorunda oldukları belirtilmiştir³¹³.

³¹⁰ Özkorkut, *a.g.e.*, s. 276.

³¹¹ Kayıhan, *a.g.e.*, s. 238.

³¹² Bülent Berki, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, S. 70.

³¹³ Adnan Dönmez vd., "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, C. 3, S. 9, 2005, s. 65.

Muhasebede her girdinin bir çıktısı olduğu düşünülduğünde bir takvim yılında ortaklıkta meydana gelen her işlem bir girdi ise faaliyet dönemi sonucunda ortaya çıkan finansal tablolarda bir çıktıdır³¹⁴. Aynı şekilde bağımsız denetim sürecinde risk odaklı denetim kapsamında risk değerlemesi bu sürecin girdisini, bağımsız denetim neticesinde üretilen bağımsız denetim raporları da çıktısını ifade etmektedir³¹⁵. Denetçi tarafından her bağımsız denetimde denetimin sonucu gösterir bir denetim raporu tanzim edilmek zorundadır.

TTK'nın 402. maddesinde bağımsız denetçinin denetim faaliyeti sonucunda hazırlaması gereken denetçi raporları düzenlenmiştir. Bunlardan ilki; denetimin kapsamı ve sonuçları hakkında geçmiş yılla karşılaştırmalı olarak hazırlanan ve şirketin finansal durumunu konu alan finansal tablolara ilişkin denetim raporudur. Denetçi bu rapordan başka ayrı bir rapor halinde yıllık faaliyet raporuna ilişkin bir denetim raporu da düzenler. Bu raporda denetçi tarafından müdürlerin, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir (TTK m. 402/2). Finansal tabloların gerek şirket gerekse üçüncü kişiler yönünden önemi düşünülduğünde mevzuatımız bağımsız denetçileri, finansal tablolara duyulan güvenin sağlanması için görevlendirmiştir³¹⁶.

Ayrıca limited şirket bünyesinde riskin erken teşhisi komitesi bulunmakta ise denetçi bu komitenin yapısı ile uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenlemek ve bunu denetim raporuyla birlikte müdürlere sunmalıdır. Bağımsız denetçi, anılan raporlardan farklı olarak, denetim sonucunda görüş yazısını da sunmakla yükümlüdür.

Bağımsız denetim faaliyeti denetçi tarafından ne kadar başarılı gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin, bağımsız denetim faaliyetinden beklenen faydanın sağlanabilmesi, bağımsız denetim raporlarının ve görüş yazılarının Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen tüm ilke ve standartlara, doğru ve uygun şekilde hazırlanması ile mümkündür³¹⁷.

³¹⁴ A.R. Zafer Sayar ve A. Engin Ergüden, “Son Düzenleme Ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek Ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S. 48, Nisan 2016, s. 88.

³¹⁵ Sayar ve Ergüden, *a.g.m.*, s. 88.

³¹⁶ Vural Günel, “Bağımsız Denetimde Finansal Tablolardaki Hile ve Usulsüzlükler”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 6, S. 1, 2007, s. 331.

³¹⁷ Çelik, *a.g.e.*, s. 90.

5.1.1. Şirketin Finansal Tablolarına İlişkin Denetim Raporu

Denetçi yapmış olduğu bir yıllık denetim faaliyetinde; şirketin finansal tablolarının öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığını, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı ve finansal durumunun gerçeğe uygun olup olmadığını denetler ve denetim raporu tanzim eder (TTK m. 402/5). Madde metninden de anlaşılacağı üzere finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmeye uygunlukları açısından denetlenmektedir³¹⁸.

Finansal tabloların denetimden geçmesi ve denetim sonucu elde edilen veriler, hem ortaklık hem de ortaklıkla iş ve işlemlerde bulunan menfaat sahibi üçüncü kişiler için önem arz etmektedir³¹⁹. Zira anonim şirketlerde yönetim kurulunun, limited şirketler ise müdürlerin, şirketi yönetmedeki başarısı ve performansları finansal tablolar ile ortaya çıkacaktır. Bu nedenle tablolarda yer alan verilerin güvenilirliğinin sağlanması hususunda denetim kurumuna ve bağımsız denetçilere büyük görev düşmektedir³²⁰. Denetim raporunda dikkat edilmesi gereken hususlar, raporun geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak; açık, anlaşılır ve sade bir dille kaleme alınmasıdır.

Denetim raporunun esas bölümünde; şirketin finansal tablolarının, defter tutma düzeninin, finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığı, müdürlerin denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve gerekli belgeleri verip vermediği belirtilir (TTK m. 402/4). TTK'ya göre denetçi, bu raporu hazırlamak ve imzalayarak müdürlere sunmak zorundadır. Aksi halde denetçi tarafından imzalanmamış rapor hukuki anlamda hüküm ifade etmeyecektir³²¹.

Denetçinin hazırlamış olduğu raporların Türk Ticaret Kanunu'na ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen kıstaslara aykırı olması halinde limited şirket, ortaklar veya alacaklılar TTK m. 554 hükmüne dayanarak raporun iptali için dava açabileceklerdir³²².

³¹⁸ Kocabıyık, *a.g.e.*, s. 101.

³¹⁹ Aksu Özkan, "Türk Ticaret Kanunu Ve Denetim Standartları Bağlamında Denetçinin Sınırlı Olumlu Görüş Yazısının İncelenmesi", s. 357.

³²⁰ Aksu Özkan, "Türk Ticaret Kanunu Ve Denetim Standartları Bağlamında Denetçinin Sınırlı Olumlu Görüş Yazısının İncelenmesi", s. 357.

³²¹ Koller/Kindler/Roth/Morck, §321, No.9 dan aktaran Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 834.

³²² Poroy vd., *Ortaklıklar Hukuku I*, 2019, s. 526.

5.1.2. Müdürlerin Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetleme Raporu

Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik³²³'e göre; yıllık faaliyet raporu, müdürler tarafından kanuna ve yönetmeliğe uygun olarak düzenlenen, şirketin ilgili yıla ilişkin faaliyet akışının, finansal durumunun, doğru ve eksiksiz şekilde yansıtıldığı; şirketlerin gelişmesinin ve karşılaşılmaları muhtemel risklerinin belirtildiği rapordur (Yönetmelik m. 3/1-g).

Şirket, yıllık faaliyet raporunu ilgili olduğu hesap döneminin bitimini izleyen iki ay içinde hazırlamalıdır. Denetime tabi olanlar, yıllık faaliyet raporlarının denetimden geçip geçmediğini, geçti ise denetçinin görüşünü yıllık faaliyet raporunun başlığında belirtmek zorundadırlar³²⁴.

Denetçi, finansal tablolar denetimi raporundan ayrı olarak hazırlayacağı bu raporda; müdürlerin, şirketin durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan açıklamalarını, yıllık faaliyet raporunun finansal tablolar ile tutarlı olup olmadıklarını ve gerçeğe uygunluğunu değerlendirir (TTK m. 402/2). Denetçinin, yıllık faaliyet raporuna ilişkin yapacağı denetim; müdürlerin faaliyet raporunda yapmış olduğu finansal durum değerlendirmelerinin dayanağı olan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı hakkında bir denetimdir³²⁵. Zira yıllık faaliyet raporunda sadece finansal tablolara ilişkin bilgilere yer verilmez.

Yıllık faaliyet raporunda şirketin planları, araştırma ve geliştirme çalışmaları, pazar payı, istihdam durumu, yönetim organı üyeleri ile üst düzey yöneticilere sağlanan mali haklar gibi şirket hakkında daha pek çok bilgiye yer verilir. Bu nedenle yıllık faaliyet raporunun tamamının denetçi tarafından denetlenmesine olanak bulunmamaktadır. Denetçinin yıllık faaliyet raporu üzerinde yapacağı denetim, sınırlı bir denetimdir.

5.1.3. Riskin Erken Teşhisi Komitesine İlişkin Denetim Raporu

TTK m. 398/4'e göre denetçi, şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulup kurulmadığını tespit eder. Böyle bir komite varsa ve riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemi denetim sürecinde değerlendirildiyse

³²³ 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³²⁴ Arı, a.g.e., s. 65.

³²⁵ Özkorkut, a.g.e., s. 104.

denetçi, komitenin yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenlemelidir (TTK m. 402/6)³²⁶.

Denetçi, TTK m. 378 uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermelidir. Eğer bu komite kuruldu ise komitenin yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyecektir. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin, riskin erken teşhisi komitesine ilişkin raporlarını, denetim raporuyla birlikte müdürlere sunma yükümlülükleri bulunmaktadır (BDY m. 37/1-b).

“Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslar” (Esaslar)’a göre, riskin erken saptanması komitesi tarafından risklere karşı gösterilen çarelerin yerindeliği ve riskler karşısında yönetim tarafından yapılan uygulamalar denetimin kapsamında değildir (Esaslar m. 3/2)³²⁷.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan bu esaslar kapsamında denetçinin amacı; TTK m. 378 uyarınca riskin erken saptanması sistemi ve komitesini kurması gereken şirketlerde, söz konusu sistem ve komitenin TTK m. 378 çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında denetim yapmaktır (Esaslar m. 5/1).

Müdürlerin görevlendirmesi ile kurulan yahut üçüncü kişilerden teşekkül eden bu komite, kurulmasını izleyen ayın sonunda ilk raporunu müdür veya müdürler kuruluna verir³²⁸. Bağımsız denetçi de şirket için risk teşkil eden durumların önlenmesi amacıyla gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığını, buna ilişkin bir sistemin kurulup kurulmadığını raporunda açıklar³²⁹.

5.2. BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞ YAZILARI

Görüş yazısı, bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetinin sonuçlarının yazılı şekilde açıklanmasıdır (TTK m. 403/1). Bu yazıda, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde denetimin konu, türü, niteliği, kapsamı ve denetçinin bağımsız denetim faaliyetine ilişkin değerlendirmeleri de yer almaktadır (TTK m. 403/1). Denetçi, her ne kadar

³²⁶ Ayşegül Aydın ve Turgut Çürük, “Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 26, S. 2, 2017, s. 228.

³²⁷ 18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³²⁸ Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 185.

³²⁹ Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 185.

denetim faaliyeti neticesinde ulaştığı görüşünü denetim raporunda ortaya koysa da; TTK, denetim raporlarının değil görüş yazılarının kamuya açıklanmasını uygun grmřtr³³⁰.

Bağımsız denetçinin temel sorumluluğu da denetime tabi şirketin hazırladığı finansal tabloların, şirketin finansal durumu ve performansı hakkında gerçeğe uygun bilgiler içerip içermediği hakkında görüş yazısı dzenlemektir³³¹. Zira şirkette normal muhasebe uygulamalarından sapmalar yapıldıysa bu konuda yönetimin dikkatini çekmekten bağımsız denetçiler sorumlu olacaklardır³³².

Denetçi bu yazılarını, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde açık, yalın ve herkes tarafından anlaşılabilecek bir dilde kaleme almalıdır (TTK m. 403/2).

Denetçi görüş yazısında; Türkiye Denetim Standartları'na göre yaptığı denetimde, finansal tablolarda Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılık olup olmadığını, şirketin veya topluluğu'nun finansal tablolarının doğruluğu'nun, malvarlığu ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun olup olmadığını denetler³³³. Sonucunda görüşlerini gerekçeleriyle birlikte değerlendirir. Ayrıca müdürlerin finansal tablolara ilişkin hususlarda sorumluluklarını gerektirecek bir sebebin olup olmadığu da görüş yazısında belirtmelidir (TTK m. 403/2).

TTK m. 403'de bahsedilen görüş yazıları, TTK m. 402'de yer alan denetim raporlarından tamamen farklıdır³³⁴. Denetçi denetim raporunda açıklamalara yer verirken görüş yazısında değerlendirmelerde bulunur³³⁵. Bu nedenle görüş yazıları, zet raporlar olarak kabul edilebilecektir³³⁶. Denetçi tarafından verilen görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanır. şirket genel kurulunda finansal tablo ve yıllık faaliyet raporuna ilişkin karar

³³⁰ Toroslu, *Anonim şirketlerde Denetim*, s. 412.

³³¹ Alpaslan Yaşar, "Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliğu Arasındaki İlişi: Borsa İstanbul Sanayi şirketleri zerine Bir Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 65, 2015, s. 82.

³³² Yaşar, *a.g.m.*, s. 82.

³³³ TTK m. 403/1 Gerekeçe

³³⁴ şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 835.

³³⁵ elik, *Ticaret Hukuku*, s. 247.

³³⁶ Toroslu, *Anonim şirketlerde Denetim*, s. 398-399.

alınabilmesi için denetçinin görüş yazısı bir onay içermelidir³³⁷. Bu nedenle görüş yazısının neticesi bağımsız denetime tabi şirketler için büyük önem arz eder.

Bağımsız denetimin sonucu yalnızca denetlenen şirketi veya pay sahiplerini değil diğer ilgilileri, yatırımcıları, tedarikçileri ve kredi kuruluşlarını da ilgilendirmektedir. Bu nedenle denetçi görüş yazısını tarafsız, bağımsız ve objektif şekilde hazırlamalıdır. Bu sayede diğer menfaat sahiplerinin de denetçiye ve denetim faaliyetine duyduğu güven artacaktır.

TTK m. 635'in atfıyla anonim şirketin denetime ve dolayısıyla denetçinin görüş yazılarına ilişkin hükümleri limited şirketler hakkında da uygulama alanı bulacaktır. TTK m. 403'te bağımsız denetçinin, denetim faaliyeti sonucunda; olumlu görüş, sınırlandırılmış olumlu görüş, görüş vermekten kaçınma ve olumsuz görüş olmak üzere dört farklı görüş yazısı tanzim edebileceği hüküm altına alınmıştır.

5.2.1. Olumlu Görüş Yazısı

Bağımsız denetçi, denetim neticesinde şirketin finansal tablolarının, yıllık faaliyet raporlarının ve denetime tabi tüm bilgi ve belgelerinin Kanuna, esas sözleşmeye uygun olduğunu; tüm bunlarda herhangi bir hukuka aykırılık ya da müdürlerin sorumluluğunu gerektirir bir hal olmadığını tespit etmesi halinde, olumlu görüş yazısı verecektir.

Denetçi, denetlenen şirketin veya topluluğunun finansal bilgilerinin doğruluğunu ve uygunluğunu; Türkiye Denetim Standartları, kanun ve diğer ikincil düzenleme hükümlerine göre tespit eder³³⁸.

Denetçi, TTK'nın 398. maddesi ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yaptığı denetimde, olumlu görüşte bulunursa görüş yazısında, Türkiye Muhasebe Standartları bakımından herhangi bir aykırılığın bulunmadığını belirtir. Yine denetim sırasında elde etmiş olduğu bilgilere göre, denetlenen şirketin finansal tablolarının doğru olduğunu, şirketin malvarlığı, finansal durumuna ve karlılığına ilişkin resmin gerçeğe uygun olduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını yazısında belirtmekle yükümlüdür (TTK m. 403/1).

³³⁷ Çelik, *Ticaret Hukuku*, s. 247.

³³⁸ Kocabıyık, *a.g.e.*, s. 110.

Denetçinin olumlu görüşü, denetlenen şirketin finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun; Türkiye Muhasebe Standartlarına, esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ilişkin hükümlere ve kanuna uygun olduğunun denetçi tarafından açıklanmasıdır³³⁹. Bu yazı sonucunda finansal tablolar denetçi tarafından doğrulanmış olacağından genel kurul finansal tabloların sonuçları hakkında karar alabilecektir. Olumlu görüş yazısı yöneticilerin ibrası için de dayanak olacaktır.

Denetçinin olumlu görüş yazısı neticesinde genel kurul; usule ve kanuna uygun davranmış olan limited şirket müdürlerini tekrar seçebilir, açık veya örtülü şekilde ibra edebilir ve kar ve zararlar ilgili kararlar alabilir³⁴⁰. Olumlu görüş yazısı genel kurul için olduğu kadar üçüncü kişiler için de önem arz eder. Şirket hakkında bilgi edinmek, bu bilgiler doğrultusunda işlem yapmak isteyen üçüncü kişiler de şirketin finansal bilgilerinin doğruluğu konusunda şüphe duymayacaklardır³⁴¹.

5.2.2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

Sınırlı olumlu görüş yazısı, ortaklıkların finansal tablolarını denetleyen bağımsız denetçi tarafından verilebilecek olan görüş yazılarından biridir. Denetçi, denetim sonucunda çekinceleri olduğu takdirde, sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı verebilecektir. Denetçi, finansal tablo setinde yer alan her bir finansal tablo için tek görüş yazısı vermek zorundadır. Dolayısıyla denetçinin, her bir finansal tablo için ayrı ayrı görüş yazısı vermesi mümkün değildir³⁴².

Finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilmesi mümkün aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanan sonuca büyük etkilerinin olmadığı durumlarda, denetçi tarafından sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı verilecektir (TTK m. 403/3). Finansal tablolarda yer alması muhtemel bu aykırılıklar, nakil, kayıt, bilanço, unutmama ve tekrarlama hatalarından kaynaklanabilecektir³⁴³. Denetçi bu görüş yazısında, sınırlandırmanın konusunu ve şirket tarafından nasıl düzeltilebileceğini açıkça ifade etmelidir (TTK m. 403/3).

³³⁹ Soner Altaş, “Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri Ve Şirket Yönetimine Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2016, s. 141.; Bilge Sekizsu ve Fatih Coşkun Ertaş, “Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2018, s.47.

³⁴⁰ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 836.

³⁴¹ Kocabıyık, a.g.e., s. 111.

³⁴² Aksu Özkan, “Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Bağlamında Denetçinin Sınırlı Olumlu Görüş Yazısının İncelenmesi”, s. 361.

³⁴³ Serap Açık, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 16, S. 3, 2012, s. 354.

TTK’da ihtirazi kayıtlı bir görüş yazısı yer almadığından bu görüş yazısı, ne çekinceli görüş yazısı ne de olumsuz görüş yazısı olarak işleme tabi tutulamaz³⁴⁴. TTK m. 403’ ün gerekçesinde de belirtildiği üzere; sınırlı olumlu görüş yazısında yer alan "sınır" denetçinin kendisini sorumluluktan korumak için koyduğu çekincelere ilişkin olmayıp; denetim sonuçlarına ne ölçüde dayanılabileceğini gösterir. Bu yazı aslında denetçinin tespitinin genel olarak olumlu olduğunu ifade ettiğinden; sınırlı olumlu görüş yazısı, olumlu bir yazı olarak değerlendirilir.

Denetim sonucunda Türkiye Muhasebe Standartları gereği gibi uygulanmış; ancak sonucu değiştirmeyen bazı aykırılıkların yanında temel hatalar, hileler, başka türlü göstermeler mevcut olmayıp belgesiz kayıt yapılmadıysa, envanterle oynanmamış ve dayanak belgeler sahte değil ise denetçi tarafından sınırlı olumsuz görüş yazısı düzenlenecektir. Ancak bu durumların aksine denetçinin çekincelerinin, finansal tabloların içeriğini ve sonuçlarını etkileyecek düzeyde olması halinde sınırlı olumlu görüş yazısı verilemeyecektir³⁴⁵. Bu durumda denetçi, finansal tabloları etkileyecek pek çok önemli belirsizliğin tespiti halinde denetçi sınırlı olumlu görüş yazısı vermek yerine, görüş vermekten kaçınması mümkündür³⁴⁶.

Bağımsız denetim sonucunda sınırlı olumlu görüş yazısı verilmesi halinde genel kurul, gerekli önlemlerin alınması ve düzeltmelerin yapılması için karar alacaktır (TTK m. 403/5).

5.2.3. Olumsuz Görüş Yazısı

TTK’ da olumsuz görüş yazısının hangi hal ve şartlar altında verileceğine ilişkin açıklayıcı bir düzenleme yoktur. TTK’nın 403. maddesinde, denetçinin çekinceleri olduğu takdirde olumlu görüş yazısını sınırlandırabileceği veya olumsuz görüş verebileceği ifade edilmiştir. Ancak bu hüküm, denetçinin hangi durumlarda açıkça olumsuz yazısı vereceği sorusunu yeterli düzeyde açıklığa kavuşturmamaktadır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde, bağımsız denetçi tarafından, denetim sonucu tespit edilen uyumsuzlukların, aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu şekilde denetimin genelini etkilediği ve önem arz ettiği durumlarda olumsuz görüş yazısı verilebileceği düzenlenmiştir. Ayrıca denetçinin bu yazıyı verebilmesi için yeterli ve

³⁴⁴ Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 413.

³⁴⁵ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 153.

³⁴⁶ SPK, Seri: X, 22 No’lu Tebliğ, 30. Kısım m. 4/4; Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 154.

uygun denetim kanıtı elde etmesi gerektiği belirtilmiştir (BDY m. 30/2). Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin yanı sıra Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından çıkarılan Bağımsız Denetim Standardı 705³⁴⁷ hangi hallerde olumsuz görüş verileceği hususunda ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. Bu standart ile olumsuz görüş yazısı ile sınırlı olumlu görüş yazısının hangi şartlarda verileceği ayrı ayrı açıklanmıştır³⁴⁸. Buna göre uygun ve yeterli denetim kanıtı toplayan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve yaygın olduğu sonucuna vardığı takdirde olumsuz görüş verecektir (BDS 705 prg. 8). Standartta göre olumsuz görüş yazısı verilebilmesi için finansal tablolarda önemli ve yaygın yanlışlıklar bulunmalıdır. Burada yanlışlık kavramı ile ifade edilen, şirketin hazırlamış olduğu finansal tablolar ile kanunun aradığı esaslara göre hazırlanması gereken finansal tablolar arasındaki farktır³⁴⁹. Yani finansal tablolarda bulunması gereken hususlara uyulmadan finansal tablo hazırlanmıştır. Söz konusu yanlışlık finansal tablo kullanıcılarının karar almalarını etkileyecek önemli yanlışlık olmalıdır. Önemli yanlışlıklar, finansal tablolardaki verilerin şirketin ticari defterleri ile uyuşmamasından ve finansal tablolarda şirketin finansal durumunun gerçeğe uygun yansıtılmamasından kaynaklanabilecektir³⁵⁰.

Yine BDS 705 sayılı Standartta olumsuz görüş yazısı tanzimi için önemli yanlışlığın yaygın olması aranmaktadır. Bu yanlışlığın finansal tablolarda yaygın şekilde bulunması gerekse de yanlışlıkların hangi düzey ve oranda yer alması gerektiği açıklanmamıştır. Ancak finansal tablolarda yer alan kabul edilebilir ve makul seviyeye indirilebilir düzeydeki hatalarda olumsuz görüş yazısı verilemeyecektir. Bu yazı, finansal tablolardaki gerçek dışı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarının doğru karar vermesini engelleyecek ölçüde önemli olması halinde verilmesi mümkündür³⁵¹.

Buna göre BDS 705'e göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eden denetçi, finansal tablolardaki yanlışlıkların önemli ve yaygın olduğuna kanaat getirmesi halinde olumsuz görüş; bu yanlışlıkların önemli ancak yaygın olmadığına kanaat getirmesi

³⁴⁷ 18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete'de "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705) Hakkında Tebliğ" yayınlanmıştır.

³⁴⁸ Saliha Büşra Bayat, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Türkiye'de Bağımsız Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 222.

³⁴⁹ Raziye Aksu Özkan, "Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Bağlamında Denetçinin Olumsuz Görüş Yazısının İncelenmesi", *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi*, C. 5, S. 2, 2019, s. 162.

³⁵⁰ Aksu Özkan, "Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Bağlamında Denetçinin Olumsuz Görüş Yazısının İncelenmesi", s. 164.

³⁵¹ Urkan, *a.g.e.*, s. 236.

halinde ise sınırlı olumlu görüş yazısı verecektir (BDS 705, prg. A1). Yani sınırlı olumlu görüş yazısı ile olumsuz görüş yazısının hangi durumlarda verileceğine ilişkin ayırım, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların “yaygın” olup olmamasından kaynaklanmaktadır.

Olumsuz görüş yazısı, şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını ifade eder³⁵². Bu yazı yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak kabul edilebilir.

Olumsuz görüş yazısı ile denetlenen şirketin yılsonu finansal tablolarının, faaliyet döneminin sonuçlarını belirlemeye uygun olmadığı, birtakım usulsüzlüklerin yapıldığı, kar ve zararın gerçeği yansıtmadığı anlaşılr. Bu nedenle finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak genel kurulda hiçbir karar alınamaz³⁵³.

6335 sayılı Kanun değişikliği öncesi TTK m. 403/5 fıkrasında, denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi üzerine anonim şirketlerde yönetim kurulunun, limited şirketlerde müdürlerin, görüş yazısını almalarından itibaren 4 gün içerisinde genel kurulu toplantıya çağıracakları ve istifa edecekleri düzenlenmişti³⁵⁴. Yeni düzenleme ile bu kimselerin istifa zorunlulukları kaldırılmıştır.

Bağımsız denetçi tarafından olumsuz görüş yazısı verilmesi halinde genel kurulun mali konularda karar alma yetkisi de sona erecektir³⁵⁵. 6335 sayılı Kanun değişikliği sonrası, olumsuz görüş halinde müdürler, görüş yazısının kendilerine teslim tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırarak olup genel kurul yeni müdürlerini seçecektir (TTK m. 403/5, c.1). Esas sözleşmede aksi öngörülmediği takdirde eski müdürlerin yeniden seçilmesi mümkündür (TTK m. 403/5, c. 2). Genel kurulca seçilen yeni müdürler, altı ay içerisinde kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatarak bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunacaklardır (TTK m. 403/5 c. 3).

TTK m. 403’e göre müdürler, olumsuz görüş yazısının iptali ile olumlu görüş yazısı verilmesinin karara bağlanması mahkemeden isteyebilirler. Müdürlerin olumsuz

³⁵² Bkz. TTK m. 403 Gerekçe

³⁵³ Bkz. TTK m. 403 Gerekçe

³⁵⁴ Pulaşlı, 6335 ve 6353 Sayılı Kanunlarla Türk Ticaret Kanununda Yapılan Değişikliklerin Şirketler Hukukuna İlişkin Kısmın Değerlendirilmesi, s. 19.

³⁵⁵ Ercan, *a.g.m.*, s. 37-38.

görüş yazısının iptali için mahkemeye başvurusu; TTK m. 403/5'te düzenlenen yaptırımların uygulanmasına engel teşkil etmez. Ancak mahkemece, yaptırımların uygulanmaması adına tedbir kararı verilmesi mümkündür³⁵⁶.

Olumsuz görüş yazısının sonuçları gerek yöneticiler gerek şirket açısından ağır sonuçlar doğuracağından; denetçi ancak, büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde bu yazıyı vermelidir³⁵⁷. Ancak şartları olduğu takdirde olumsuz görüş yazısı verilmesi denetçinin takdirinde olmayıp kanuni bir yükümlülüktür³⁵⁸.

5.2.4. Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçi; finansal tablolar ve şirket defterlerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına olanak vermeyecek ölçüde ve çok sayıda belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde görüş vermekten kaçınabilecektir³⁵⁹. Denetçinin görüş vermekten kaçınması için mutlaka bir delile sahip olmasına da gerek yoktur³⁶⁰. Gerekçelerini açıkladığı takdirde bu yazıyı vermesi mümkündür. TTK'da kaçınma yazısının olumsuz görüşün sonuçlarını doğuracağı belirtilmiştir (TTK m. 403/4).

TTK m. 403/4'ün metninden kaçınma yazısının yalnızca bu fıkra da yer alan iki durumda verilebileceği belirtilmiştir. Ancak “denetimde sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin” ve “önemli kısıtlamaların” neleri kapsadığı açıklanmamıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan 31 Nolu Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğde (BDS 705) denetçinin; görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi ve eğer var ise tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerinde muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceğine kanaat getirmesi halinde görüş vermekten kaçınacağı belirtilmiştir (BDS 705, prg.9).

³⁵⁶ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 837.

³⁵⁷ Bu hususta bkz. TTK m. 403 Gerekçe

³⁵⁸ Bu hususta bkz. TTK m. 403 Gerekçe

³⁵⁹ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 156.

³⁶⁰ Urkan, *a.g.e.*, s. 237.

Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, şirket yönetiminin getirdiği kısıtlamalardan, işletmenin kontrolü dışında gerçekleşen durumlardan ve denetçinin faaliyetindeki zamanlamasından kaynaklanabilecektir³⁶¹.

5.3. ŞİRKET İLE BAĞIMSIZ DENETÇİ ARASINDAKİ GÖRÜŞ AYRILIKLARI

Yılsonu finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporu, şirket tarafından kanun ve esas sözleşme hükümleri doğrultusunda, kendi görüş ve bilgileri dikkate alınarak düzenlenir³⁶². Ancak denetçinin finansal tabloları ve faaliyet raporunu yorumu farklı olabileceğinden şirket ile denetçi arasında görüş ayrılıkları ortaya çıkabilmektedir.

TTK m. 405'e göre şirket ile denetçi arasında, şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve müdürlerin faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda görüş ayrılıkları çıkabilir. Bunun sonunca görüş ayrılığının karara bağlanabilmesi için, müdürlerin veya denetçinin istemi üzerine mahkemeye başvurulabilir (TTK m. 405). Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin dosya üzerinden karar verir. Mahkemenin vereceği bu karar kesindir. Bu düzenleme ile; şirket ile denetçi arasında, herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasından kaynaklı görüş ayrılığının mahkeme kararı ile çözüme bağlanması amaçlanmıştır. Madde metninde, açılacak davada giderlerin şirket tarafından karşılanacağı açıkça belirtilmiş olduğundan; yapılacak tüm giderlerden denetlenen şirket sorumlu olacaktır (TTK m. 405/2).

³⁶¹ Altaş, "Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri Ve Şirket Yönetimine Etkisi", s. 147.

³⁶² Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt. II, s. 1626.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETTE ÖZEL DENETİM

1. GENEL OLARAK

Özel denetim kurumu, 6762 sayılı ETK'nın 348. maddesinde yer almaktaydı. Ancak ETK'da düzenlenen özel denetim, yalnızca anonim şirketleri için geçerliydi. Limited şirketlere veya diğer sermaye şirketlerine özel denetim isteme hakkı tanınmamıştı. ETK'da özel denetim talebi azınlığa tanınmış bir haktır.

ETK m. 348/2 hükmüne göre, genel kurul toplantı tarihinden en az altı öncesinde şirket sermayenin en az onda birine sahip olan pay sahipleri genel kuruldan özel denetim talep edebiliyordu. 6102 sayılı TTK ile bu düzenlemeden vazgeçilmiş olup kanunda yer alan şartların sağlanması koşulu ile her pay sahibine genel kuruldan özel denetim talep etme hakkı tanınmıştır.

Özel denetime ilişkin bir diğer önemli değişiklik ise ETK m. 348/1'e göre özel denetim talebinin genel kurulda kabul edilmesi halinde özel denetçi genel kurul tarafından atanmaktaydı. Ancak genel kurulun talebi reddettiği durumda azınlık mahkemeye başvurmaktaydı. Özel denetçi tayini hususunda mahkemeye müracaat edebilmek için gereken bir başka koşul da, azınlığın bu davayı açarken gerekli masrafları peşin olarak ödemesi ve sahip oldukları pay senetlerini dava sonuna kadar teminat olarak bir bankaya tevdi etmeleriydi (ETK m. 438/2)³⁶³.

6102 sayılı TTK ile özel denetçinin genel kurul tarafından seçilmesine ilişkin düzenlemeden vazgeçilmiştir. Eski düzenlemenin aksine özel denetim talebinin genel kurulda kabul edilmesi halinde dahi özel denetçi genel kurul tarafından seçilemeyecektir. Yeni düzenlemede özel denetçi yalnızca mahkeme tarafından atanabilmektedir. Bu sayede ETK m. 348 uyarınca genel kurulun kendi belirleyeceği denetçiyi seçip denetimi istediği gibi yaptırmasının da önüne geçilmiştir³⁶⁴.

TTK'da özel denetime ilişkin hükümler TTK m. 438 ve TTK m. 444 arasında düzenlenmiştir. TTK'nın 635. maddesinin atfıyla, anonim şirketin özel denetime ilişkin hükümlerinin limited şirkete de uygulanacağı belirtilmiştir. Ortaklığı ilgilendiren ancak

³⁶³ Soner Altaş, "Anonim Şirketlerde Özel Denetçiyi Kim Seçer?", *Vergi Raporu Dergisi*, S. 161, 2013, s.167.

³⁶⁴ Güven, *a.g.m.*, s. 137.

ortaklık tarafından yeterince aydınlatılmamış konularda bilgi sahibi olunması için özel denetim istenebilmektedir. TTK'da özel denetim talep edilebilecek konunun meydana geleceği zaman dilimi belirtilmemiştir. ETK'da ise özel denetim talep edilen konunun son iki yıl içerisinde meydana gelmesi zorunluluğu bulunmaktaydı. İki yılı aşkın sürede meydana gelen olaylar ise özel denetime konu olmamaktaydı (ETK m. 348/2)³⁶⁵. O kadar ki iki yıl aşıldı ise özel denetim konusu, şirket için önem arz eden ve delillerle ortaya konulan ya da şirketin zarara uğratılmasına ilişkin dahi olsa özel denetim talebi kabul edilememekteydi.

TTK m. 438 düzenlemesine göre, özel denetçi atanması her pay sahibi tarafından şirket genel kurulundan istenmekte ve genel kurul tarafından oylanmaktadır. Genel kurulun onay vermesi halinde özel denetçi talep eden pay sahipleri mahkemeye başvuru yaparak denetçi atanmasını isteyebileceklerdir. Ancak oylama neticesinde bu talep genel kurul tarafından onaylanmadığı takdirde 3 ay içinde mahkemeye başvuru yapabilmek için TTK m. 439'daki şartların sağlanması gerekecektir. Bu şartlar sağlanmadığı takdirde ortakların şirket hakkında aydınlatılmamış hususlarda bilgi almaları ve bilinçlenmeleri imkansız hale gelecektir. Ayrıca doktrinde kimi görüşler denetim neticesinde hazırlanan özel denetim raporunun sorumlular aleyhine açılacak sorumluluk davasına delil teşkil edeceğini kabul edilmekte; kimi görüşler ise delil teşkil etmeyeceğini ve her iki kurum arasında bir bağlantı olmadığını savunmaktadır³⁶⁶.

2. ÖZEL DENETİMİN AMACI

Pay sahiplerince özel denetçi istenmesinin amacı; ortaklıkta açıklığa kavuşturulmamış konuların aydınlatılmasını sağlamaya yöneliktir. Dolayısıyla özel denetim ile talep edilen, denetçi tarafından denetlenen finansal tabloların, faaliyet raporlarının yeniden incelenmesi değildir. Açıklığa kavuşturulması istenen şirketin bir işlemi, bir kararı gibi belirli konular olmalıdır. Ayrıca pay sahibi, genel kuruldan özel denetim talep edebilmesi için bu talebinden önce bilgi alma veya inceleme hakkını

³⁶⁵ Soner Altaş, “Yeni TTK’ya Göre Anonim Şirket Pay Sahiplerinin Özel Denetim İsteme Hakkı ve Özel Denetçi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 7, S. 69, Mayıs 2012, s. 49.

³⁶⁶ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s.840.; Karşı görüş olarak bkz. “Özel denetim, yönetici ve denetçilere karşı açılacak sorumluluk davasına bir hazırlık amacı taşımakla birlikte, her iki kurum arasında bir ilişki söz konusu değildir.” Şafak Narbay, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim*, İstanbul, 2010, s. 32’ den aktaran Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt. II, s. 1629.; “Ayrıca özel denetim azınlık konumundaki pay sahibi veya pay sahiplerinin hukuki konumunu güçlendiren bir sorumluluk davası için belge/delil sağlama olanağı vermez.” Bkz. Botschaft 1983, s. 834-836, N. 213.4 (213.41-213,45), Böckli, *Aktienrecht*, 3.Auflage, §16, N. 4.’den aktaran Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt. II, s. 1630.

kullanmış olmalıdır. TTK m. 422 gereği, pay sahibi bilgi alma ve inceleme hakkını denetim talebi öncesi kullandığını genel kurul tutanağıyla ispatlayabilecektir.

Özel denetim, pay sahipliği haklarının bilinçli kullanılmasına ve şirketin geleceği hakkında bilgi edinilmesine imkan sağlar³⁶⁷.

3. GÜNDEME BAĞLILIK İLKESİNİN İSTİSNASINI OLUŞTURMASI

ETK düzenlemesinde özel denetim isteminin genel kurulun gündeminde olmaksızın görüşülüp görüşülemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamakta idi³⁶⁸. TTK m. 413/2'e göre istisnalar hariç olmak üzere gündemde yer almayan hususlar şirket genel kurulunda müzakere edilemeyecektir. TTK m. 438/1'de her pay sahibinin, gündemde yer almasa dahi genel kuruldan özel denetim talebinde bulunabileceği düzenlenmiştir. Bu nedenle özel denetim talebi gündemde bulunmayan konuların genel kurulda müzakere edilemeyeceğine ilişkin gündeme bağlılık ilkesine istisna teşkil etmektedir (TTK m. 413/2). Ayrıca genel kurul toplantısının olağan veya olağanüstü olmasının bir önemi de yoktur. Ortakların her iki toplantıda da özel denetim talebinde bulunabilmesi mümkündür. Özel denetim talebine ilişkin gündemde yer almayan bir konunun gündeme alınıp alınmayacağı hakkında bir oylama yapılmadan bu talep genel kurulda görüşülerek karara bağlanabilecektir³⁶⁹.

4. GENEL KURULUN ÖZEL DENETİM TALEBİNİ OYLAMAYA SUNMA ZORUNLULUĞU

Madde gerekçesinde özel denetim istemi her pay sahibine tanınmış birel bir hak olarak ifade edilmiştir. Ancak pay sahibinin bu önerisi genel kurulun iradesini bağlayan bir hak değildir³⁷⁰. Zira genel kurul özel denetime ilişkin bir talep aldığı takdirde oylamakla yükümlü olduğu halde; öneriyi kabul veya reddedebilir. Bu husus genel kurulun iradesine bağlıdır.

Genel kurulun talebi reddetmesi halinde de bir azınlık hakkı karşımıza çıkmaktadır. Yani genel kuruldan özel denetim talebinde bulunulmuş ancak talep

³⁶⁷ Fatih Yurtbaşı, *Anonim Ortaklıklarda Özel Denetim*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.34.

³⁶⁸ Fatma Ezgi Çelik, *6102 Sayılı TTK Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Özel Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s.22.

³⁶⁹ Sema Aydın, *Anonim Şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı*, s. 68.

³⁷⁰ TTK m. 438/1 Gerekeçe

reddedilmişse; bu durumda mahkemeden özel denetçi tayinini sadece azınlık tarafından istenebilecektir.

Ayrıca genel kurulda özel denetçi seçiminin oylandığı toplantıda, oy hakkının esas sermaye paylarının sayısına göre belirlenmesine ilişkin şirket sözleşmesi hükümleri uygulanmaz (TTK m. 618/3). Özel denetçiye ilişki oylamada, imtiyazlı ortakların bu durumu kötüye kullanmalarının önüne geçebilmek adına imtiyazlı paylar ile imtiyazsız paylar eşit kabul edilmiştir³⁷¹. Bu düzenleme ile imtiyazlı payların, şirket yönetiminde hakimiyet kurması engellenmiştir³⁷².

5. ÖZEL DENETÇİ ATANMASININ ŞARTLARI

5.1. GENEL OLARAK

Özel denetçi atamasının genel kurultan talep edilebilmesi için TTK m. 438’de yer alan bazı şartların sağlanmış olması gerekmektedir. Ön şart olarak, özel denetim talep edilen konuya ilişkin pay sahibi, bilgi alma ve inceleme hakkını kullanmış olmalıdır. Pay sahibi tarafından, ön şart olarak kabul edilen bilgi alma ve inceleme hakkının kullanılmış olması ve tatmin edici bir bilgiye ulaşılması halinde artık özel denetim talebinde bulunulamayacaktır³⁷³. TTK m. 438’in madde gerekçesinde de sözü edilen bu ön şartın, bilgi vermenin baştan savarcasına yapılmasını önlemek amacına yönelik olduğu belirtilmiştir.

Maddi şartlardan ilki, pay sahibinin oyunu kullanabilmesi yönünden bilgi almasının engellenmiş olması; diğeri ise özel denetim konusunun şirketin işi, işlemi, finansman durumu gibi belirli konularda olmasıdır³⁷⁴. Özel denetim talep edilebilecek konular tahdidi olarak sayıda sayılmamış olup doktrinde, özel denetim talep edilebilecek konuların, ortaklığın her alanına ilişkin olabileceği, ekonomik durumunu da kapsayabileceği belirtilmiştir³⁷⁵. Özel denetim isteminde bulunan pay sahibinin hukuken korunan menfaati de olmalıdır.

³⁷¹ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 846.

³⁷² TTK m. 618/3 Gerekçe

³⁷³ Emir Bay, “Anonim Ortaklıklarda Özel Denetim İsteme Koşullarının 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Karşılaştırılması”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 7, S. 69, Mayıs 2012 s. 23.

³⁷⁴ Mutluer vd., *a.g.e.*, s. 182.

³⁷⁵ Arslan Kaya, “Özel Denetim İsteme Hakkının Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı İle İlişkisi”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, S. 1, s. 31, Mart 2015, s. 77

Ayrıca TTK m. 439/2'ye göre, dilekçe sahiplerinin, kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal³⁷⁶ ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını, ikna edici bir şekilde ortaya koymaları gerekmektedir.

Madde metninde yer alan “ikna edicilik” kriteri ihlalin delillerle, kesin olarak ispat edilmesi gerektiği anlamına gelmemektedir³⁷⁷. Moroğlu'na göre ise; özel denetçi atanması için şirketin veya pay sahiplerinin zarara uğrattıklarını ikna edici bir şekilde ortaya konulması nerdeyse imkansız olduğundan bu şart; şirketin veya pay sahiplerinin zarara uğrattıkları konusunda belirtiler bulunması şeklinde yumuşatılmalıdır³⁷⁸.

Özel denetim talebinin kötüye kullanılması, keyfi olabilecek bir uygulamanın önlenmesi ve şirkete zarar verme tehlikesinin önüne geçebilmek amacıyla; pay sahibinin bu öneriyi yapabilmesi bazı şartlara bağlanmıştır³⁷⁹.

5.2. BİLGİ ALMA VE İNCELEME HAKKININ KULLANILMIŞ OLMASI

TTK m. 614'e göre; limited şirkette her ortak, müdürlerden şirketin bütün iş ve hesapları hakkında bilgi vermelerini isteyebilir; belirli konularda inceleme yapabilir. Şayet ortak veya ortaklar, bilgi alma, inceleme haklarını kullanarak gerekli bilgilere ulaşırlarsa bu durumda genel kuruldan özel denetim talebinde bulunamayacaklardır. Bu nedenle özel denetim talebinde bulunulması; tüketilmesi gereken yollar tüketildikten sonra kullanılabilen, ikincil nitelikte bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır³⁸⁰. Şayet bilgi alma hakkının kullanılmasına ilişkin şart gerçekleşmeksizin özel denetim talebinde bulunuldu ise bu talep mahkemece reddedilecektir³⁸¹.

Pay sahibi öncelikle inceleme istediği konuya ilişkin genel kuruldan bilgi alma ve inceleme talep edecektir. Bu talep sonucunda pay sahibine, tatmin edici ve aydınlatıcı bir cevap verildiği takdirde artık özel denetim talebine gerek kalmayacaktır. Zira inceleme talep edilen konuda pay sahibi yeterli bilgi edindiği için bu aşamadan sonra denetim talep etmesinde hukuken bir menfaati de olmayacaktır. Ancak bir diğer durumda genel kurul pay sahibinin bu istemini reddedebilir yahut baştan savma ve

³⁷⁶ Narbay'a göre burada ifade edilen “ihlal” kavramı anonim şirketler hukukunun yazısız kurallarına aykırılığı da kapsamaktadır. Narbay, *a.g.e.*, s. 318.

³⁷⁷ Güven, *a.g.m.*, s.b154.

³⁷⁸ Erdoğan Moroğlu, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler*, 3. Bası, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2005, s. 191.

³⁷⁹ TTK m. 438/1 Gerekeçe

³⁸⁰ Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt. II, s. 1632.

³⁸¹ Yargıtay 11 HD. 18.04.2014 tarih ve 2014/5692 E. 2014/14031 K. (www.corpus.com.tr)

tatmin edici olmayan bir cevap verebilir. Bu aşamada pay sahibi bilgi alma hakkını kullanmıştır. Ancak inceleme talep ettiği konu yeterince aydınlatılmadığından artık genel kuruldan özel denetim talep edebilecektir.

Bilgi alma ve inceleme hakkına ilişkin ön şart, şirketin yararına sonuç doğurmaktadır. Zira pay sahibi tarafından, ön şart olarak kabul edilen bilgi alma ve inceleme hakkının kullanılmış olması ve tatmin edici bir bilgiye ulaşılması halinde artık özel denetim talebinde bulunulamayacaktır. Özel denetimden vazgeçilmesi de şirketin ticari sırlarının korunmasını sağlayacağı gibi şirket özel denetim masrafı da yapmayacaktır³⁸². TTK m. 438'in madde gerekçesinde de sözü edilen bu ön şartın, bilgi vermenin baştan savarcasına yapılmasını önlemek amacıyla yönelik olduğu belirtilmiştir.

Özel denetim kurumu, TTK'nın anonim şirketler kısmında düzenlenmiştir. Anonim şirketlerde bilgi alma hakkı ise limited şirketlere nazaran çok daha dar kapsamlı olup; şirketin ticari defterleriyle yazışmalarının, pay sahibinin sorusunu ilgilendiren kısımlarının incelenebilmesi için, genel kurulun açık iznini veya yönetim kurulunun bu hususta kararını gerektirmektedir (TTK m. 437/4).

Bu hak, limited şirketlerde daha geniş kapsamlı olup her ortak müdürlerden, şirketin bütün işleri ve hesapları hakkında bilgi vermelerini isteyebilecektir. Ancak ortağın, elde ettiği bilgileri şirketin zararına olacak şekilde kullanması tehlikesi var ise müdürler, bilgi alınmasını ve incelemeyi gerekli ölçüde engelleyebileceklerdir. Müdürlerin engelleme kararı üzerine ortağın başvurusuna genel kurul tarafından karar verilecektir (TTK m. 614/2). Şayet ortak, bilgi alma hakkının genel kurul tarafından haksız şekilde engellendiği kanaatinde ise TTK m. 614/3'e göre mahkemeye başvurabilecektir³⁸³.

Limited şirkette ortaklar; ortaklığın zararına olacak bir tehlike arz etmediği müddetçe, ortaklığa ilişkin defter ve belgeleri müdürlerin kararına veya genel kurulun onayına ihtiyaç olmaksızın belirli konularla sınırlı şekilde inceleyebileceklerdir³⁸⁴. Genel kuruldan bilgi alma ve inceleme talebinde bulunan pay sahibi ile mahkemeye başvuracak olan pay sahibi farklı kişiler olabilecektir. Ancak pay sahibinin bilgi alma ve

³⁸² Bay, *a.g.m.*, s. 23.

³⁸³ Fatih Bilgili ve Fatih Cengil, "Limited Şirket Genel Kurulunda Pay Sahibinin Oy Hakkından Yoksunluğu", *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, S. 1, 2017, s. 98.

³⁸⁴ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 844.

incele talep ettiği konu ile özel denetim talep edilen konu birbirinden farklı olamayacaktır³⁸⁵.

5.3. PAY SAHİPLİĞİ HAKKININ KULLANIMI İÇİN GEREKLİ OLMASI

TTK m. 438'e göre pay sahibinin özel denetim talep edebilmesi için gereken maddi koşullardan ilki, özel denetimin pay sahipliği haklarının kullanılması için gerekli olmasıdır. Yani pay sahibi talep edeceği bilgi olmaksızın ortaklık haklarını bilinçli şekilde kullanamayacaksa özel denetim istemi yerinde kabul edilecektir³⁸⁶.

Maddede belirtilen gerekli olma ibaresi ile de ortağın bilgi alma hususunda bir menfaatinin olması aranmaktadır. Yapılacak olan denetim, pay sahibinin korunmaya değer bir menfaatine ilişkin olması halinde özel denetimin gereklilik şartı gerçekteşmiş olacaktır³⁸⁷. Yani denetim talep eden ortağın yalnızca merak saikiyle denetim talebinde bulunması mümkün değildir. Zira bu durumda özel denetim istemiyle pay sahipliği hakkı arasında bir bağlantı olmayacağından hakkını kötüye kullanan pay sahibinin talebi kabul edilmeyecektir. Pay sahipliği haklarının kullanılması ile ifade edilen; yıllık raporun reddedilmesi, sorumluluk davası ve yönetim kurulunun seçimi ve azledilmesi gibi davalardır³⁸⁸.

Özel denetim talebi, mahkemeye taşındığı durumda da bu talebin gerekli olduğu, talepte bulunanlarca ispat edilecektir. Gerekliliğin ispatı için yalın iddialar yeterli olmayıp detaylı şekilde ifade edilmelidir³⁸⁹. Gereklilik koşulunda, özel denetim talep edilen bilgi ile pay sahipliği haklarının kullanımı arasındaki ilişki ortaya konulduğuında; ilişkisi ortaya konulan hak güncel bir menfaate ilişkin olmalıdır³⁹⁰. Özel denetim talebinde istem sahiplerini ve şirketi dinleyen mahkeme, özel denetim talep edilen konunun gerçekte anlamda aydınlatılması gerekip gerekmediğine ve paysahipliği haklarının kullanımı için özel denetime ihtiyaç olup olmadığına karar verecektir³⁹¹.

³⁸⁵ Weber, Art. 697.a, N. 27; Martinez s. 257'den aktaran Narbay, *a.g.e.*, s. 301.

³⁸⁶ Güven, *a.g.m.*, s. 147.

³⁸⁷ Nihan Değerimencioğu, *Anonim şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli 2015, s. 30.

³⁸⁸ Narbay; *a.g.e.*, s. 303.

³⁸⁹ Direnç Akbay, "Anonim Ortaklıklarda Özel Denetimin Konusu", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 2, 2019, s. 642-643.

³⁹⁰ Akbay, *a.g.m.*, s. 643.

³⁹¹ Sıtkı Anlam Altay, "Anonim Ortaklıklarda Özel Denetimin Koşullarına İlişkin Düşünceler", *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013/2, s. 69.

TTK m. 438'in gerekçesinde de belirtilen bu şart ile pay sahibinin şirket dışı menfaat sağlaması, bir kararı önlemesi veya taktik bir üstünlük elde etmek amacıyla talepte bulunarak özel denetim kurumunu kötüye kullanmasının önlenmek istendiği belirtilmiştir³⁹².

5.4. ÖZEL DENETİMİN KONUSUNUN BELİRLİ OLAYLARA İLİŞKİN OLMASI

Diğer bir maddi şart ise özel denetim talep edilen konunun belirli olaylara ilişkin olmasıdır. TTK m. 438'de pay sahibinin “belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını” genel kuruldan isteyebileceği belirtilmiştir.

“Belirli” ifadesi ile belli türde, nitelikte ve önemdeki olaylar kastedilmemiştir. Belirli ifadesi, olay bağlamında tanımlanabilen, içeriği ve sınırları belirli olan, genel nitelik taşımayan anlamlarında kullanılmıştır. Belirli olan ve özel denetime tabi olabilecek olan bu konular; şirketin herhangi bir işi, işlemi, kararı, finansal durumu, finansman ihtiyacı, hakim şirketin kararları veya şirkete verdiği kayıplar olabilecektir. Bağlı şirket veya şirketler hakkında özel denetim talebinde bulunmak ise, bağlılık unsuruna rağmen; bağlı şirketin ayrı tüzel kişiliği sebebiyle sınırlara tabidir. Özel denetimin ilgili şirkette, yani yerinde yapılamaması, bağlı şirketten kanuni şartlara bağlı kalınarak bilgi alınabilmesi şirketteki sınırların bazılarını oluşturur³⁹³.

Özel denetim; belirli ve somut olaylarla sınırlı olup; müdürlerin ortaklık defterlerinin, hesaplarının kapsamlı şekilde denetimine izin vermez³⁹⁴. Özel denetim, tahkikat aracı olarak olayların aydınlatılmasına hizmet ederek; yalnızca inceleme konusu olayları kapsar³⁹⁵. Bu bağlamda özel denetçinin görevi, somut gerçeklikleri ve bilgileri tespit etmek olup³⁹⁶; hukuki sorular cevaplandırılmaz³⁹⁷.

Özel denetçinin incelemesi belli kararların yasallığı, uygunluğu veya ilgili kişilerin kusuru hakkında bir hüküm içermeyip; denetçi şirket organlarının takdir

³⁹² TTK m. 438 Gerekçesi

³⁹³ TTK m. 438 Gerekçesi

³⁹⁴ Forstmoser/Merier-Hayoz/Nobel, s. 409, No. 64'den aktaran Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 844.

³⁹⁵ Narbay, *a.g.e.*, s. 304.

³⁹⁶ Narbay, *a.g.e.*, s. 304.

³⁹⁷ Forstmoser/Merier-Hayoz/Nobel, s. 409, No. 63'den aktaran Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 844.

hakkının olduğu konularda ve şirket kararlarının amaca uygunluğu yahut yıllık raporların tamamı hakkında hüküm veremez³⁹⁸.

Özel denetçi vasıtasıyla limited şirketin muhasebesine, finansal tablolarına, yıllık faaliyet raporlarına ilişkin bir inceleme talep edilemeyecektir. Zira limited şirket bağımsız denetim kapsamında ise tüm bu sayılan konuları bağımsız denetçinin incelemesi zorunludur. Özel denetçi bu alanlarda yalnızca tartışmalı olan belirli konulara ilişkin sınırlı bir araştırma yaparak rapor tanzim edebilecektir.

Şirketin idaresi ile ilgili tüm olaylar, kar payı dağıtımının kanuna uygun gerçekleşip gerçekleşmediği, müdürlerin davranışları, harcamaları gibi olaylar özel denetim ile aydınlatılması talep edilebilecek konulardır³⁹⁹. Pay sahipliği haklarının kullanımıyla bağlantısı olmak şartı ile ortaklığın ve pay sahiplerinin finansal durumlarını etkileyebilecek her konu ve ortaklığın üçüncü kişilerle olan ilişkileri de özel denetime konu olabilecektir⁴⁰⁰.

5.5. GENEL KURUL KARARI VE KARAR YETER SAYISI

Ortak veya ortaklar tarafından talep edilen özel denetimin gerçekleşebilmesi için bu konuda genel kurul tarafından bir karar alınmalıdır. Zira genel kurul kararı olmaksızın mahkemeden özel denetçi talebinde bulunulamaz. Özel denetçinin atanması için mahkemeye başvurudan önce, özel denetimin genel kuruldan talep edilmesi tüketilmesi zorunlu bir yoldur⁴⁰¹.

Genel kurul özel denetim talebini kabul veya reddedebilir. Ancak her koşulda oylamaya sunmak durumundadır. Genel kurulun bu talebi oylamaya sunmaması halinde ret kararı gibi bir hukuki durum ortaya çıkar⁴⁰². Bu durumda TTK m. 439/1 fıkrasına göre sermayenin en az onda biri oranında paya sahip ortaklar, üç ay içinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atamasını isteyebilirler. Genel kurulun özel denetime ilişkin talebi red veya kabul etmesi, yalnızca

³⁹⁸ Forstmoser/Merier-Hayoz/Nobel, §35, n. 26'dan aktaran Narbay, *a.g.e.*, s. 304.

³⁹⁹ Güven; *a.g.m.*, s. 147; Weber, Art. 697a, N. 19-22, den aktaran Narbay, *a.g.e.*, s. 304.; Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 845.

⁴⁰⁰ Akbay, *a.g.m.*, s. 644.

⁴⁰¹ TTK m. 438 Gerekçe

⁴⁰² Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 845 vd.

mahkemeye başvuracaklar açısından farklılık göstermektedir. Özel denetçi seçimi, genel kurul tarafından değil; her halükarda mahkeme tarafından yapılmaktadır⁴⁰³.

Bir diğer önemli husus genel kurulun kabul veya ret kararı verecek olduğu toplantıda toplantı ve karar yeter sayılarının ne olacağıdır. Ancak TTK m. 438’de karar nisabına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Limited şirkette olağan karar alma sayısının düzenlendiği TTK m. 620’ye göre; kanun veya şirket sözleşmesinde aksi öngörülmediği takdirde, seçim kararları dahil, tüm genel kurul kararları, toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınır.

Limited şirketlerde önemli kararlara ilişkin toplantı ve karar nisabının düzenlendiği TTK m. 621’de, özel denetçi talebi halinde alınacak kararlarda uygulanması gereken karar sayısı özel olarak sayılmadığından; özel denetçi atanması talep edildiğinde genel kurulda olağan yetersayı ile karar verilecektir.

6. ÖZEL DENETÇİ ATANMASI

6.1. GENEL KURULUN ÖZEL DENETİM TALEBİNİ KABULÜ

TTK m. 438/2 hükmüne göre, genel kurulun pay sahiplerinin özel denetçi atama taleplerine ilişkin kararı onaylaması halinde; müdürler veya her bir ortak otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir. Madde metninden anlaşıldığı üzere genel kurul özel denetim talebini kabul etse dahi özel denetçi atamasını mahkeme yapmaktadır. Burada genel kurul tarafından denetçi atamasına olumlu görüş verildiğinden artık mahkemeye yapılacak başvuru çekişmesiz yargı işi olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁰⁴. Zira hem genel kurulun hem de özel denetim talep eden pay sahiplerinin iradeleri ortaktır. Bu durumda mahkemeye başvuracak ortağın şirketteki pay oranı da önemli değildir. Özel denetçinin mahkeme tarafından atanması ile amaçlanan, denetçinin şirket karşısında bağımsızlığının sağlanarak özel denetime verilen önemin ve duyulan güvenin artırılmasıdır.

TTK m. 438/2’ye göre özel denetim talebinde bulunabilecekler; şirket, limited şirketi temsilen müdürler ve pay sahipleridir. İntifa hakkı sahibine, tahvil sahibine ve

⁴⁰³ Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerh*, Cilt II, s. 1640.

⁴⁰⁴ Yurtbaşı, *a.g.e.*, s. 134.; Değirmencioğlu, *a.g.e.*, s. 42.

alacaklılara ise bu hak tanınmamıştır⁴⁰⁵. Yine şirket alacaklıları ve şirket çalışanları da özel denetim talebinde bulunamayacaklar arasındadır⁴⁰⁶.

Genel kurulun onay kararının akabinde mahkemeden özel denetçi atanmasını talep etmek için yasada belirtilen otuz günlük süre, hak düşürücü bir süredir. Hak düşürücü süreden sonra özel denetim istendiği takdirde; bu talebin tekrardan genel kurulun onayına sunulması gerekmektedir.

Kanunda sayılan kişilerce, genel kurul kararından itibaren otuz günlük yasal süre içerisinde mahkemeye başvurulması halinde; yetkili mahkemece toplantı tutanağı incelenir. Mahkeme, genel kurul kararının yasaya uygun olup olmadığını tespit eder⁴⁰⁷. Atama talebinin hak düşürücü süre içerisinde istenmemesi halinde istem mahkemece reddedilir. Bu nedenle genel kurul kararı, toplantı tutanakları usul ve yasaya uygun olmalı; hak düşürücü süreye riayet edilerek bu dava açılmalıdır.

Genel kurul tarafından onay kararı verilmiş olduğundan burada, TTK m. 439/2'de belirtilen ve genel kurulun red kararı vermesi halinde sağlanması gereken şartlar aranmayacaktır⁴⁰⁸.

6.2. GENEL KURULUN ÖZEL DENETİM TALEBİNİ REDDİ

Genel kurul, özel denetim talebine ilişkin yapacağı oylamada, tüm şartlar sağlanmış dahi olsa bu talebi reddedebilir. Genel kurulun red kararından sonra, mahkemece özel denetçinin atanması davasının açılabilmesi için gereken şartlar ağırlaştırılmıştır⁴⁰⁹.

Bu durumda mahkemeye başvurabilecekler; sermayenin en az onda birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibari değeri toplamı en az bir milyon Türk Lirası olan ortaklardır (TTK m. 439/1). Maddedeki yüzdelerin ve sabit miktarın esas sözleşme ile artırılması ise geçersizdir⁴¹⁰.

⁴⁰⁵ TTK m. 438/2 Gerekçe

⁴⁰⁶ Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerh,i* Cilt II, s. 1641 vd.

⁴⁰⁷ Şener, *Limited Otaklıklar Hukuku*, s. 847.

⁴⁰⁸ Genel kurulun özel denetim istemini reddetmesi hâlinde, sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibari değeri toplamı en az birmilyon Türk Lirası olan pay sahipleri üç ay içinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atamasını isteyebilir (TTK m. 439/1). Dilekçe sahiplerinin, kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını, ikna edici bir şekilde ortaya koymaları hâlinde özel denetçi atanır (TTK m. 439/2).

⁴⁰⁹ Şener, *Limited Otaklıklar Hukuku*, s. 848

⁴¹⁰ TTK m. 439/1 Gerekçe

Genel kurulun özel denetim talebini reddetmesi halinde mahkemeye başvurabilme hakkı yalnızca azınlığa tanınmıştır. Azınlık, kararın alındığı tarihten itibaren üç ay içinde özel denetçi atanmasına ilişkin davayı açmalıdır. Yetkili mahkeme şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesidir.

Genel kurulun red kararı vermesi sonucunda; mahkemeye başvuruda kanunun öngördüğü bir diğer şart; özel denetim talep edenler kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarının ikna edici bir şekilde ortaya koymalıdır (TTK m. 439/2). Bu ek şartın ispatında ikna edici olguların inandırıcı bir şekilde ortaya konulması yeterli olup; muteber delil şartı aranmamıştır⁴¹¹. Pulaşlı, bu haliyle zararın ispatının da yumuşatıldığı görüşündedir⁴¹². Tüm bu şartların varlığı ise mahkeme tarafından incelenecektir.

6.3. ÖZEL DENETÇİNİN MAHKEME TARAFINDAN ATANMASI

Özel denetime ilişkin talebin genel kurulda oylanması tüketilmesi gereken bir yoldur. Genel kurulun red veya kabul kararı vermesi, yalnızca mahkemeye başvuracak kimseleri ve maddi şartları değiştirmektedir. Özel denetçinin seçimi her durumda mahkeme tarafından yapılacaktır. Bu sayede özel denetçinin seçiminde tarafsızlık sağlanmış ve özel denetim kurumuna güven kazandırılmıştır.

Mahkeme ortaklığı ve istemde bulunanları dinlemekle yükümlü olduğu gibi özel denetim başvurusuna ilişkin bütün maddi ve şekli şartları da araştıracaktır. Mahkemece "ikna edici" olma şartı burada değerlendirilecek olup mesleki bilgi ve deneyime göre "ikna edici" olma unsurunun gerçekleşip gerçekleşmediğine karar verilecektir⁴¹³. Bu şartların eksikliği halinde talep mahkemece reddedilir. Talebin yerinde görülmesi durumunda ise mahkemece talep çerçevesinde denetimin konusunun belirlenmesi de zorunludur.

Mahkeme, tüm şartların sağlandığını tespit etmesi ve talebi yerinde görmesi durumunda inceleme konusu da belirleyerek bir veya birden fazla denetçiyi atayabilir (TTK m. 440/2). Mahkemenin özel denetçi atamasına ilişkin kararı kesin olup temyizi kabil değildir.

⁴¹¹ Güven, *a.g.m.*, s. 154.

⁴¹² Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, s. 1648.; Moroğlu, *a.g.e.*, s. 191.

⁴¹³ TTK m. 440 Gerekçesi

Genel kurulun onayından sonra denetçi seçiminden farklı olarak; red kararından sonra mahkemece denetçi seçimi, çekişmesiz yargı işi değildir⁴¹⁴. Zira genel kurulun onayından sonra mahkemeden özel denetçi talebinde bulunulması halinde şirket ve istemde bulunanlar arasında bir menfaat çatışması yoktur⁴¹⁵. Genel kurulun red kararından sonra ise bir menfaat çatışması doğacağından, özel denetçi atanması davası şirket hasım gösterilerek açılmalıdır⁴¹⁶.

Narbay'a göre; çekişmeli bir yargı işi söz konusu olduğundan her ne kadar üst mahkemeye başvuru olanağı tanınması gerekse de, sürecin kısa sürede tamamlanmaması özel denetimden beklenen faydayı sağlamayacaktır⁴¹⁷.

7. ÖZEL DENETÇİNİN NİTELİKLERİ VE ÖZEL DENETÇİ

OLABİLECEKLER

TTK m. 440/2 düzenlemesinden mahkemece görevlendirilecek olan özel denetçinin bağımsız ve uzman kişilerden seçileceği anlaşılmaktadır⁴¹⁸. Bağımsızlık denetim faaliyetinin en önemli özelliği olduğundan özel denetçi de gerçekleştireceği faaliyet gereği kimsenin emir ve talimatı altında kalmaksızın bağımsız ve tarafsız olmalıdır. Özel denetçinin inceleme talep edilen konuda tarafsız ve objektif olması gerektiğinden ortaklık çalışanları veya ortaklar özel denetçi olamazlar⁴¹⁹.

Madde metninde özel denetçinin uzman olması gerektiği belirtilmişse de TTK m. 400'de yer alan bir mesleğe mensup olma şartı özel denetçi de aranmamaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu özel denetçi olabilecekleri nitelikleri bakımından sınırlandırmamıştır. Zira özel denetim yalnızca şirketin muhasebesine ilişkin olmayacağından, özel denetim talep edilen konuya göre alanında uzman olan kimseler de özel denetçi olabilecektir.

Mahkeme gerek görmesi halinde bir veya birden fazla uzmanı özel denetçi olarak atayabilir. Özel denetçinin hangi mesleğe mensup olacağı, denetim yapılacak konuya göre mahkemece belirlenecektir. Kanunda özel olarak belirtilmediyse de tüzel kişilerin de özel denetçi olarak atanması hususunda bir sakınca yoktur.

⁴¹⁴ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 849.

⁴¹⁵ Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, s. 1651.

⁴¹⁶ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 849.

⁴¹⁷ Narbay, *a.g.e.*, s. 321.

⁴¹⁸ Aydın, *Anonim Şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı*, s. 75.

⁴¹⁹ Bağımsız denetçiye ilişkin TTK m. 400 hükmünün özel denetçi için de uygulanması mümkündür. Bkz. Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 849.

8. ÖZEL DENETÇİNİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

8.1. DENETİMİN AMACA YARARLI SÜRE İÇERİSİNDE

GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

Özel denetçi, şirket işlerini aksatmayacak şekilde ve amaca yararlı bir süre içerisinde denetim faaliyetini gerçekleştirmekle yükümlüdür (TTK m. 441/1). “Yararlı süre” ibaresi, makul süreyi ifade etmektedir. Kastedilen, amaca yararlı ve özel denetim kurumundan beklenen faydanın ortadan kalkmasına sebep olmayan bir süredir. Zira özel denetim talebinde bulunan pay sahibi özel denetim sonucunda, sorumlular aleyhine bir dava açmayı düşünüyor ise özel denetim faaliyetinin sorumluluk davasının zamanaşımı süresinden önce sona erdirilmesi gerekmektedir⁴²⁰. Aksi halde özel denetimden beklenen fayda sağlanamayacağı gibi pay sahipliği haklarının kullanımını da olumsuz etkileyecektir.

Özel denetçiler, özen yükümlülükleri kapsamında amaca uygun süre içerisinde denetim faaliyetini tamamlamalı, özel denetim konusuna ilişkin ortaklığın belgelerini, defterlerini inceleyerek ilgililerden gereken bilgileri alarak tanzim edeceği raporu mahkemeye sunmalıdır⁴²¹. Özel denetimde amaca yararlı süre, denetim talep edilen konuya göre değişkenlik gösterse de denetim raporu, en geç bir sonraki olağan genel kurul toplantısına kadar sunulmalı ve bir yıldan uzun sürmemelidir⁴²². Özel denetimin pay sahipliği haklarının kullanımı önünde bir engel teşkil etmemesi gerektiğinden özel denetimin konusuna göre makul süre hakim tarafından takdir edilmelidir⁴²³.

Özel denetçi, amaca yararlı süre içerisinde faaliyetini gerçekleştirirken; şirketin iş ve işlemlerinin aksatmamalı ve şirkete yük olmamalıdır. Ayrıca özel denetçinin faaliyet konusu mahkemece belirlendiğinden denetçi inceleme konusunun dışına çıkacak bir denetim faaliyeti de yapamayacaktır⁴²⁴.

⁴²⁰ Ebru Karaboğa, *Anonim Şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı Açısından Mahkemenin Rolü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Koç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018, s. 114.

⁴²¹ Yurtbaşı, *a.g.e.*, s. 270.

⁴²² Öner Bulut, *Anonim Şirketlerde Özel Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2017, s. 107.

⁴²³ Değirmencioğlu, *a.g.e.*, s. 76.

⁴²⁴ Soner Altaş, *Şirket Denetimi*, s. 307.

8.2. SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Özel denetçinin bir diğer yükümlülüğü de TTK m. 441’de yer alan sır saklama yükümlülüğüdür. Özel denetçinin sır saklama yükümlülüğü şirketle sınırlı olmayıp; herkese karşıdır⁴²⁵. TTK m. 442/1 denetçinin mahkemeye vereceği raporunda da şirketin sırlarını korumakla yükümlü olduğu belirtilmiştir.

TTK’nın 404. madde başlığı her ne kadar denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu olarak düzenlense de bu hüküm hem bağımsız denetçiler hem de özel denetçiler hakkında uygulanacaktır. Bu nedenle özel denetçinin sır saklamadan doğan yükümlülüğüne TTK m. 404, 441 ve 442 hükümleri birlikte uygulanacaktır.

Denetçi, özel denetimin konusuna ilişkin araştırmalarını yaparken ve raporunu tanzim ederken şirketin yönetimi, planı, faaliyetleri gibi bir önemli bilgiye vakıf olacaktır. Bu nedenle şirketin ticari faaliyeti ile ilgili sırların üçüncü kişilerce öğrenilmemesi şirket için hayati derecede önemlidir⁴²⁶. TTK m. 441/5’te düzenlenen özel denetçinin sır saklama yükümlülüğü, m. 442/1’de düzenlenen sır saklama yükümlülüğünden daha geniş kapsamlı olduğundan özel denetçinin sır saklama yükümlülüğü yalnız görevi esnasında değil, özel denetim faaliyeti ve sözleşme ilişkisi sona erdikten sonra da devam edecektir⁴²⁷. Dolayısıyla denetçinin bu yükümlülüğünün bir süre sınırı bulunmamaktadır.⁴²⁸

TTK m. 404/1’de kimlerin sır saklamakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Buna göre, özel denetçi ve özel denetçinin yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri sır saklamakla yükümlüdürler. Bu kimseler faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu olacaklardır (TTK m. 404/1).

Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına; pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilecektir (TTK m. 404/2). Bu yükümlülüklerle aykırı eylem veya

⁴²⁵Toroslu, *Finansal Tablolar Denetimi*, s. 498.; TTK m. 441/5 Gerekçe

⁴²⁶ Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 121.

⁴²⁷ Öner Bulut, *a.g.e.*, s. 102.; Topçuoğlu, *a.g.e.*, s. 121.

⁴²⁸ Değirmencioğlu, *a.g.e.*, s. 85.

davranışlarda bulunarak zarar verenler birden fazla ise müteselsil olarak sorumlu olacaklardır.

9. ŞİRKETİN ÖZEL DENETÇİYE KARŞI YÜKÜMLÜLÜKLERİ

TTK m. 441/2 hükmüne göre; müdürler, özel denetçinin şirketin defterlerini, yazışmalarını, kasasını, kıymetli evrak ve malları ile varlıklarını incelenmesine izin vermekle yükümlüdürler. Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyımlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdürler (TTK m. 441/3). Karar defteri de özel denetçinin inceleyebileceği belgeler arasındadır.

TTK m. 441/3'e göre ise, pay sahiplerinin özel denetçiye bilgi verme yükümlülüğü bulunmamaktadır⁴²⁹. Maddede sayılan bilgi vermekle yükümlü kişiler, sınırlı sayıda olmayıp; geniş yorumlanması mümkündür. Ancak denetçi, üçüncü kişilerden herhangi bir bilgi talep edemez. Her ne kadar yukarıda sayılanlar özel denetçiye bilgi vermekle yükümlü olsalar da özel denetim belirli bir konu ile çerçevelenmiş olduğundan özel denetçinin inceleme ve bilgi alma hakkı belirlenen konu ile sınırlıdır⁴³⁰.

Bilgi alma ve inceleme hakkı hususunda özel denetçi ile şirket arasında uyuşmazlık çıkması halinde kararı mahkeme verir (TTK m. 441/3). Mahkemenin bu hususta vereceği karar kesindir. Şirket yetkilileri tarafından özel denetçiye verilecek bilgiler denetim faaliyeti için önem arz etmediği takdirde mahkeme, bilgi verme yükümünü reddedebilir⁴³¹.

Özel denetçinin herkese karşı sır saklama yükümlülüğü olduğundan; kurucuların, organların, vekillerin, çalışanların, kayyımların ve tasfiye memurlarının sır saklama yükümü özel denetçiye karşı geçerli değildir⁴³².

10. ÖZEL DENETÇİ İLE LİMİTED ŞİRKET ARASINDAKİ İLİŞKİNİN

HUKUKİ NİTELİĞİ

Bir sözleşmenin meydana gelebilmesi için öncelikle tarafların irade özgürlüğünün bulunması gerekmektedir. Zira Borçlar Kanunu'na göre de sözleşme, her

⁴²⁹ Ortağın, ortaklığın kaderini etkileyebilecek hakim ortak konumunda olması halinde ise fiili organ gibi düşünülerek; bilgi verme konusunda şekli organ gibi değerlendirilmelidir. Bkz. Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 852

⁴³⁰ Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 497; TTK m. 441/3 Gerekçe

⁴³¹ Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, s. 1653.

⁴³² Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, s. 1654.

iki tarafın iradelerinin karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamaları ile kurulmaktadır. Özel denetçi atanması talebinde ise şirket ile özel denetçi arasında bağımsız denetimden farklı olarak doğrudan bir sözleşme ilişkisi kurulamamaktadır. Özel denetçi ataması genel kurulun red veya kabul kararından sonra mahkeme tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle sözleşme özgürlüğü ilkesi özel denetim sözleşmesinde mevcut değildir⁴³³.

Şirketle, özel denetçi arasındaki sözleşme; şirketin irade açıklamasından bağımsız olarak mahkemenin, özel denetim talebine kabul kararı vermesi ile kurulur⁴³⁴. Ancak denetçinin görevi kabul zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle, mahkemenin yapacağı atama sonucunda, özel denetçinin talebi kabul etmesi halinde şirket arasında sözleşmesel bir ilişki kurulmuş olur⁴³⁵. Özel denetçi ile şirket arasında her ne kadar bir ilişki olsa da doktrinde bu ilişkinin niteliğine ilişkin bir görüş birliği mevcut değildir.

Şener'e göre, özel denetçi ile şirket arasındaki hukuki ilişki vekalet ilişkisi olarak değerlendirilse de vekaletle ilişkin kuralların özel denetimin niteliği gereği başka bir çözüm gerektirmeyen hallerde uygulanacaktır⁴³⁶. Poroy'ın görüşü, özel denetçi ile şirket arasındaki ilişkinin genellikle hizmet akdi olduğu yönündedir⁴³⁷. Ancak özel denetim neticesinde denetçiden bir sonuç beklendiğinden şartlar uygun olduğu takdirde bu ilişkinin bir istisna akdi olarak da düşünülebileceğini belirtmiştir. Özkan, ise bu ilişkinin bünyesinde bağımlılık unsuru barındırmayan, kendine özgü bir vekalet ilişkisi olduğunu belirtmiştir⁴³⁸. Bu nedenle vekaletle ilişkin borçlar hukukundaki özel kurallara boşluk doldurucu olarak başvurulması gerektiğini ifade etmiştir. Narbay'a göre de TBK'nın vekalet sözleşmesine ilişkin hükümleri ancak özel denetim kurumuna uygun düştüğü ölçüde uygulanabilecektir⁴³⁹.

Özel denetim sözleşmesinin kuruluş aşamasına baktığımızda, vekalet sözleşmesi ile tam olarak örtüşmediği görülmektedir. Zira özel denetçi şirket tarafından değil mahkeme gibi bir üst irade tarafından atanmaktadır. Bu sebeple özel denetçinin limited şirket tarafından azli de mümkün değildir. Vekalet sözleşmesinde vekil vekalet verenin

⁴³³ Yurtbaşı, a.g.e., s.262.

⁴³⁴ Narbay, a.g.e., s. 323.; Toroslu, *Anonim Şirketlerde Denetim*, s. 496.

⁴³⁵ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 850.

⁴³⁶ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 851.

⁴³⁷ Poroy vd., *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, s. 349.

⁴³⁸ Özkan, a.g.m., s. 29.

⁴³⁹ Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, §35, N. 66'dan aktaran Narbay, a.g.e., s. 323.

iradesine ve talimatların uymakla yükümlü olduğu halde özel denetçi denetim faaliyetini hiçbir emir ve talimat altında kalmadan bağımsız şekilde ifa etmelidir. Özel denetim sonucunda özel denetçi, bir rapor hazırlamakla yükümlü olduğundan özel denetim sözleşmesi eser sözleşmesi ile benzerlik gösterse de; eser sözleşmesinde yüklenici, sözleşmenin tarafını kendisi belirleyebildiği halde özel denetimde denetçi şirket tarafından değil mahkeme tarafından atanmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere vekalet sözleşmesi ve eser sözleşmeleriyle özel denetim sözleşmelerinin ortak noktaları olsa da özel denetim sözleşmesi mahiyeti gereği bu sözleşme tipleri ile tam anlamıyla örtüşmez. Zira Kanaatimizce özel denetim sözleşmesi niteliği gereği farklılıklar içerdiğinden ve özel denetim sözleşmesini yukarıda sayılan sözleşme tiplerinden biriyle sınırlandırmak doğru olmayacağından özel denetim sözleşmesi atipik bir iş görme sözleşmesidir⁴⁴⁰. Bu sözleşme kanunda düzenlenmemiş olduğundan TBK m. 502/2 hükmüne göre, vekaletle ilişkin hükümler, niteliklerine uygun düştükleri ölçüde, Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenmemiş olan iş görme sözleşmelerine de uygulanacaktır.

11. ÖZEL DENETİM RAPORU

11.1. RAPORUN İÇERİĞİ

Özel denetçinin raporunu ayrıntılı şekilde tanzim edebilmesi için şirketin sır perdesi, özel denetim talep edilen konuya ilişkin aralanmaktadır. Ancak denetçi, şirketin sırlarını ve menfaatini koruması gerektiğinden edindiği her bilgiyi ve tespiti raporuna aktaramayacaktır⁴⁴¹. Şirket sırları, özel denetimin konusu itibariyle zorunlu ise ancak bu durumda zorunlu oldukları ölçüde özel denetim raporunda yer alabilecektir⁴⁴². Müşteri ve tedarikçi firmaları listesi, maliyetler, fiyat oluşumları, patentler ve diğer fikri mülkiyet hakları ile ilgili bilgiler şirket sırlarına örnek olarak verilebilir. Şirketin korunmaya değer menfaatleri olan projeleri, yatırımları, kurduğu, kurmakta olduğu ticari, sınai ve finansal ilişkileri de ticari sırlar gibi raporda açıklanamayacak bilgiler arasındadır⁴⁴³.

⁴⁴⁰ Aynı yönde görüş için bkz. Değirmencioğlu, *a.g.e.*, s. 74; Gülnur Ceren Uçar Bulut, *Anonim Şirketlerde Özel Denetim*, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 138.; Karaboğa, *a.g.e.*, s. 101.

⁴⁴¹ TTK m. 442/1 Gerekçe

⁴⁴² Müşteri ve tedarikçi firmaları listesi, maliyetler, fiyat oluşumları, patentler ve diğer fikri mülkiyet hakları ile ilgili bilgiler şirket sırlarına örnektir (TTK m. 442/1 Gerekçe).

⁴⁴³ Bu konuda bkz. TTK m. 442/1 Gerekçe

Yine denetçi karar defterlerini inceleyebilse de raporuna, defterde yer alan başlıkları veya açıklanan düşünceleri aynen aktarması mümkün değildir⁴⁴⁴. Denetçi tüm bu hususlar çerçevesinde, şirketin sırlarını da koruyarak mahkemeye ayrıntılı bir rapor sunar (TTK m. 442/1). Özel denetim raporunda, şirketin sırlarını ve korunmaya değer menfaatlerini içeren sakıncalı bilgilere veya açıklamalara yer verildiyse bunlar menfaatler dengesinin sağlanarak mahkeme tarafından rapordan ayrıştırılır⁴⁴⁵. Mahkeme tarafından bu ayrıştırma işleminin amacı, şirket sırlarının ve menfaatler dengesinin korunmasını sağlamaktır. Aksi durumda mahkemece incelenmeyen bu rapor; şirket hakkında açıklanmaması gereken önemli bilgi ve belgeleri içerebilecek olup, gerek şirket gerek istem sahipleri açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir.

Raporun şekline ilişkin TTK m. 442’de özel bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak özel denetim raporu tarafsız, eksiksiz, açık ve anlaşılır şekilde tanzim edilmelidir. Özel denetçi, bir bilirkişi olmadığı için hukuki değerlendirmelerde bulunamayacaktır⁴⁴⁶.

11.2. ÖZEL DENETİM RAPORUNUN MAHKEMEYE SUNULMASI

TTK m. 442/2 hükmüne göre; mahkeme, raporu şirkete tebliğ eder ve şirketin, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğratıp uğratmayacağına ve bu sebeple istem sahiplerine sunulmamasına ilişkin istemi hakkında karar verir. Bu madde ile raporda hangi hususun açıklanıp açıklanmayacağı özel denetçiye değil, şirketin talebi ile mahkemeye bırakılmıştır⁴⁴⁷. Şirket, mahkeme tarafından tebliğ edilen raporun, istem sahiplerine sunulması hususunda bir talepte bulunmaz ya da talepte bulunduğu halde mahkemece reddedilirse, rapor istem sahiplerine sunulur⁴⁴⁸.

TTK m. 442/3 hükmüne göre; mahkemece, şirket ve istem sahiplerine, açıklanan rapor hakkında, değerlendirmelerini bildirmek ve ek soru sorma imkanı tanınmıştır. TTK m. 442 düzenlemesinden mahkemeye sunulan raporun nihai bir özel

⁴⁴⁴ Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerh*, Cilt II, s. 1653.

⁴⁴⁵ TTK m. 442/1 Gerekçe

⁴⁴⁶ Güven, *a.g.m.*, s. 142.

⁴⁴⁷ Soner Altaş, “Yeni TTK’ ya Göre Anonim Şirket Pay Sahiplerinin Özel Denetim İsteme Hakkı ve Özel Denetçi”, s. 52.

⁴⁴⁸ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 853.

denetim raporu olmadığı anlaşılmaktadır⁴⁴⁹. Bu düzenleme ile raporun genel kurulda ortaklara sunulmadan önce şirket sırlarının korunması ve korunmaya değer menfaatlerin zarar görmesi önlenmek istenmiştir⁴⁵⁰. Mahkeme tarafından şirket ve istem sahiplerine tamamlayıcı soru sorma imkanı tanınmaktadır. Tamamlayıcı sorular neticesinde de özel denetçi raporunu tamamlayacaktır. Bu sayede dilekçeler teatisi sebebiyle yargılamanın uzamasının önüne geçilmiş olmaktadır⁴⁵¹.

TTK m. 442/3 fıkrasının gerekçesinde de belirtildiği üzere bu düzenleme ile ayıklanmış rapor taslağı hakkında şirkete ve dilekçe sahiplerine görüş beyan etmek ve ek sorular sormak olanağı tanınarak amaca hizmet etmeyen ve şirkete zarar verecek bir rapor sunulmasına engel olmak amaçlanmıştır⁴⁵².

11.3. ÖZEL DENETİM RAPORUNUN GENEL KURULA SUNULMASI

Limited şirketin müdürleri, özel denetim raporunu ve buna ilişkin değerlendirmelerini ilk genel kurula sunarlar (TTK m. 443/1). Raporun genel kurula sunulması hususunda, genel kurulun özel denetim talebine red veya kabul kararı vermesi açısından bir ayrım bulunmamaktadır. Rapor her iki durumda da ilk genel kurula sunulur. Bunun için olağanüstü bir toplantı gerekli değildir. Ancak azınlık tarafından olağanüstü toplantı çağrısı da yapılabilir (TTK m. 411).

Her pay sahibi, genel kurul toplantısını izleyen bir yıl içerisinde şirketten, raporun ve müdürlerin görüşünün bir suretinin verilmesini isteyebilir (TTK m. 443/2). Bu sayede ortaklar bilgi sahibi olurlar. Maddede raporun incelenmesini talep edebilecek olanlar özel olarak belirtilmiştir. Bu nedenle şirket çalışanları veya alacaklılar raporun incelenmesini talep edemeyeceklerdir.

TTK m. 443'ün gerekçesinde belirtildiği üzere özel denetçi raporu bir yönlendirme, başvuru ve bilgi alma kaynağıdır. Raporun bir bağlayıcılığı olmadığından genel kurulda rapor hakkında bir karar alınmasına da gerek yoktur. Sorumluluk davası açılrsa dahi bir raporun bağlayıcılığı olmayacaktır. Rapor ortakların denetim konusuna ilişki ayrıntılı bilgi edinmesine imkan sağlamaktadır.

⁴⁴⁹ Çağla Öztürk, *Anonim Şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s. 109.

⁴⁵⁰ Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, s. 1655.

⁴⁵¹ Pulaşlı; *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, s. 1656.

⁴⁵² TTK m. 442/3 Gerekçe

12. ÖZEL DENETİM MASRAFLARI

Özel denetim masraflarının kim tarafından karşılanacağı hususu TTK m. 444'te düzenlenmiştir. Maddede genel kurulun özel denetim talebini kabul edip etmemesine ilişkin iki ayrı düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, pay sahiplerinin özel denetçi atanması talebi genel kurul tarafından kabul edildiyse mahkeme giderleri şirket tarafından karşılanacaktır (TTK m. 444/2).

Özel denetim isteminin genel kurul tarafından reddedilmesi halinde ise kural giderlerin mahkeme tarafından karşılanması olsa da özel hal ve şartların varlığı halinde giderler istem sahiplerine de yükletilebilecektir. TTK m. 444/1'e göre, özel hal ve şartların haklı göstermesi halinde giderler kısmen veya tamamen istem sahiplerine yükletilebilir. Maddede belirtilen özel hal ve şartlara örnek olarak, özel denetim dilekçesinin dürüstlük kuralına aykırı olarak verilmesi, ortakların ortaklığa zarar vermek maksadıysa özel denetçi talebinde bulunması verilebilecektir⁴⁵³. Özel denetim isteminde bulunanların, özel denetim giderlerinin ne kadarından sorumlu olacağı hususu ise mahkemenin takdirine bırakılmıştır⁴⁵⁴.

13. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE ÖZEL DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Denetçi, denetim faaliyeti esnasında dürüst, tarafsız ve kanunun öngördüğü kurallar çerçevesinde hareket etmelidir. Mesleğinin gereklerine uygun şekilde kanuni görevini yerine getirmekle yükümlü olan denetçi yükümlülüklerine aykırı hareket etmesi halinde sorumluluğu doğacaktır. Hem bağımsız denetçinin hem de özel denetçinin raporlarını hazırlamaları ile denetim görevleri sona erecek olup görevleri esnasında ve sonrasında kusurlu davrandıkları takdirde sorumlulukları doğacaktır⁴⁵⁵.

TTK'da denetçilerin hukuki sorumluluğu TTK m. 404 ve m. 554 olmak üzere iki maddede düzenlenmiştir. TTK m. 554'te denetçilerin kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etmeleri halinde sorumluluklarına, TTK m. 404'te ise sır saklama yükümlülüğünün ihlali halinde sorumluluklarına yer verilmiştir. Her ne kadar madde başlıklarında denetçinin ve denetçilerin ifadeleri kullanılmış olsa da bu düzenlemeler hem bağımsız denetçiler hem de özel denetçiler için uygulanacaktır.

⁴⁵³ Özkan, *a.g.m.*, s. 47.

⁴⁵⁴ Şafak Narbay, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim*, On İki Levha Yayınları, 2010, s. 273'den aktaran Öztürk, *a.g.e.*, s. 84.

⁴⁵⁵ Değirmencioglu, *a.g.e.*, s. 102.

13.1. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE ÖZEL DENETÇİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU

TTK'nın 554. madde başlığı her ne kadar “denetçinin sorumluluğu” olarak kaleme alındıysa da gerek bağımsız denetçilerin gerekse özel denetçilerin hukuki sorumlulukları bu maddede düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, limited şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zararlardan sorumludurlar (TTK m. 554/1). Madde metninden de anlaşılacağı üzere burada düzenlenen sorumluluk bir kusur sorumluluğudur.

Denetçilerin denetim faaliyeti esnasında uyması gereken kurallar kanun ve yönetmelik hükümleri ile özel olarak belirtilmiştir. Denetçiler kimsenin emir ve talimatı altında kalmadan, bağımsız ve tarafsız, şekilde kanuni görevlerini yerine getirmelidirler. Aksi halde denetçilerin hafif kusurları dahi sorumluluklarının doğmasına neden olur⁴⁵⁶. Denetçiler görevlerinin gereklerine aykırı hareket ettikleri takdirde haksız fiil esaslarına göre hukuken sorumlu olurlar⁴⁵⁷.

Denetçi veya özel denetçi kusurlu davranışları neticesinde şirketin zararına sebebiyet vermiş olabilir. Bu durumda denetçiler, şirketin uğradığı zararı tazmin etmekle yükümlüdürler. Zararın tazmini için sorumlular aleyhine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde dava açılabilir (TTK m. 561).

Limited şirkette zararın tazmini davası açma hakkı, şirkete ve her bir pay sahibine tanınmıştır. TTK'nın 555. maddesi ile şirket faaliyette iken denetçinin şirkete vereceği zararın tazmini için dava açma hakkı, şirkete ve pay sahiplerine verilmiş olup alacaklılara böyle bir hak tanınmamıştır⁴⁵⁸. TTK'nın 555. maddesinin 1. fıkrasının gerekçesinde, zararın meydana gelmesinde şirketin ihmalinin olması veya sorumluların şirkete hakim olması durumlarında bu davanın açılma ihtimali düşük olacağından tazminat davası açma hakkının pay sahiplerine de tanındığı belirtilmiştir⁴⁵⁹. Yine madde gerekçesine göre, Kanun şirketin borçlarını ödediği sürece alacaklıların zarara

⁴⁵⁶ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 853.

⁴⁵⁷ İbrahim Kaplan, “Bağımsız Denetim Kuruluşu Yönetim Kurulu ve Denetçileri İle Bağımsız Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 28, S. 2, Haziran 2012, s. 30.

⁴⁵⁸ Değirmencioğlu, *a.g.e.*, s. 109.

⁴⁵⁹ TTK m. 555/1 Gerekçesi

uğramadığı varsayımı kabul edilmiştir⁴⁶⁰. TTK m. 556 şirket alacaklılarına yalnızca zarara uğramış olan şirketin iflası halinde bu davayı açma hakkı tanımıştır.

Zarara uğrayan şirketin iflası halinde şirket alacaklıları, tazminatın şirkete ödenmesini isteyebileceklerdir (TTK m. 556/1). İflas idaresinin bu davayı açmaması halinde her pay sahibine ve şirket alacaklılarına bu davayı açma hakkı tanınmıştır (TTK m. 556/2). TTK m. 558'e göre denetçiler hakkında ibra kararına olumlu oy veren pay sahipleri bu davayı açamazlar (TTK m. 558/1).

Pay sahibinin haklı sebeple bu davayı açığının mahkemece anlaşılması halinde, giderlerin davalıya yükletilemeyeceği durumlarda, dava giderleri ile avukatlık ücreti, davacı pay sahibi ile şirket arasında hakkaniyete göre paylaştırılacaktır (TTK m. 555/2).

Denetlenen şirkette birden fazla denetçi ve özel denetçinin olması halinde tüm denetçiler, kusurlarına ve zarar şahsen kendilerine yükletilebildiği ölçüde, diğer sorumlular ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır (TTK m. 557/1).

Sorumluluğun müteselsil olması, bir borçtan birden fazla kimsenin sorumlu olması anlamına gelmektedir. Anonim şirketlerde yöneticilerin, yönetim kurulu üyelerinin, limited şirketlerde müdürlerin ve denetçilerin sorumlulukları da hukuki sorumluluk doğuran hususlar arasındadır⁴⁶¹. 6762 sayılı ETK'da müteselsil sorumluluk hükümleri kabul edildiyse de 6102 sayılı TTK ile müteselsil sorumluluk anlayışından vazgeçilerek farklılaştırılmış teselsül ilkesi kabul edilmiştir. Bu düzenleme ile birden fazla kimsenin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları durumunda bunlardan her biri kusuruna ve zararın kendisine yüklenebileceği ölçüde diğerleriyle birlikte zarardan müteselsilen sorumlu olacaktır⁴⁶².

Farklılaştırılmış teselsülün sonucu olarak; haklarında dava açılan limited şirket müdürleri, eşit derecede kusurlu olmadıklarını ileri sürdükleri takdirde tam teselsülden kurtulacak ve mahkemece yalnızca kendi sorumlulukları ölçüsünde tazminata hükmedilecektir⁴⁶³.

⁴⁶⁰ TTK m. 555/1 Gerekçesi

⁴⁶¹ Ufuk Ünlü, "Anonim Şirketlerde Sorumluluk Doğuran Davranışlar ve Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi", *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 13, S. 138, Şubat 2018, s. 126-131.

⁴⁶² Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, 2019, s.425.

⁴⁶³ Mehmet Helvacı, "Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül", *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 2, Temmuz 2013, s.84.

Uygulamaya baktığımızda, sorumluluk davalarının yalnızca denetçilere karşı değil denetçiler ile birlikte anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerine, limited şirketlerde de müdürlere karşı açıldığı görülmektedir⁴⁶⁴. Davacıların açacakları sorumluluk davasında her bir davalının sorumluluğunu ve sorumluluk miktarını belirlemeleri oldukça güç olacağından davacılar, her bir davalının tazmin borcunun hakim tarafından belirlenmesini isteyebileceklerdir (TTK m. 557/2)⁴⁶⁵.

Şirketi zarara uğratan denetçi ve özel denetçiye karşı tazminat davası, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği tarihten itibaren beş yıl içinde açılmalıdır. Bu süreler riayet edilmediği durumda dava hakkı zamanaşımına uğrayacaktır. Dava açılmasına sebep olacak fiil cezayı gerektiren bir fiil ise ve Türk Ceza Kanunu'na göre daha uzun dava zamanaşımına tabi ise, denetçi ve özel denetçinin tazminat sorumluluğu davasında bu zamanaşımı uygulanacaktır (TTK m. 560).

13.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE ÖZEL DENETÇİNİN SIR SAKLAMADAN DOĞAN SORUMLULUĞU

TTK'nın 554. maddesinde düzenlenen sorumluluk denetçi ve özel denetçinin genel sorumluluğuna ilişkin bir düzenleme olup bu başlık altında anlatacak olduğumuz “denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu” özel bir sorumluluk hali olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle burada TTK'nın 404. maddesinde yer alan hükümler uygulama alanı bulacaktır. Ayrıca belirtmeliyiz ki TTK m. 404'ün madde başlığı her ne kadar “denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu” olarak düzenlense de bu maddede yalnızca sır saklamadan kaynaklanan sorumluluk değil denetimin dürüst ve tarafsız yapılmamasından kaynaklanan sorumluluk da düzenlenmiştir⁴⁶⁶.

Buna göre, denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetim faaliyetlerini tarafsız ve dürüst bir şekilde gerçekleştirmek ve sır saklamakla yükümlüdürler (TTK m. 404/1). Denetçi, özel denetçi, yardımcıları ve denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri denetim

⁴⁶⁴ Yargıtay 11. HD. 09.06.2016 tarih ve 2015/1454 E. 2016/6359 K., Yargıtay 11. HD 11.12.2017 tarih ve 2016/5162 E. 2017/7123 K. sayılı kararları.

⁴⁶⁵ Bahtiyar, a.g.e., s. 402.

⁴⁶⁶ Asuman Yılmaz, “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçilerin Türk Ticaret Kanunu Madde 404 Hükümünün İhlalinden Kaynaklanan Hukuki Sorumluluğu”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 34, S. 3, Eylül 2018, s. 30.

esnasında öğrendikleri, denetleme faaliyetleriyle ilgili olan şirket sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar (TTK m. 404/1). Denetçi ve özel denetçi ile birlikte sorumlu olan diğer kişiler sır saklamadan doğan bu yükümlülüklerini kasten veya ihmali olarak ihlal ettikleri takdirde şirkete karşı sorumluluktan kurtulamazlar (TTK m. 404/1).

Bu sorumluluğun doğması için denetim esnasında öğrenilen sırların izinsiz olarak kullanılması gerekir. Bu nedenle kullanımına izin verilen bir sır nedeniyle sorumluluk davası açılmayacaktır. Sırrı kullanan kişi veya kişilerin bu bilgileri kullanması neticesinde bir menfaat elde edip etmemesinin de bir önemi bulunmamaktadır⁴⁶⁷. Sorumluluk için sırrın kullanılmış olması yeterlidir⁴⁶⁸. Zarar verenler verdikleri zarardan müteselsilen sorumlu olurlar.

Ancak TTK m. 404/6'da ceza mevzuatının suç ihbarına ilişkin hükümlerinin ayrıık olduğu belirtilmiştir. Bu maddeden hareketle denetçi veya özel denetçinin, denetlenen şirkette suç teşkil eden bir durumu savcılığa ihbar etmeleri sır saklama yükümlülüğünün ihlalini oluşturmaz⁴⁶⁹.

Limited şirketin denetiminde bu yükümlülüğün yerine getirilmesinde ihmali olanlar hakkında, verdikleri zarar nedeniyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına kadar tazminatta hükmedilebilir. Tazminat sorumluluğundaki bu sınırlama, yalnızca ihmalin varlığı halinde uygulama alanı bulur. Bu yükümlülüğün kasıtlı davranışlar neticesinde ihlal edilmesi halinde ise sorumlular hakkında tazminata ilişkin sınır geçerli değildir (TTK m. 404/2).

Denetçi veya özel denetçi ile şirket arasında yapılacak bir sözleşme ile TTK'nın 404. maddesinden kaynaklanan tazminat yükümlülüğünün sınırlandırılması veya kaldırılması mümkün değildir. Sır saklama yükümlülüğüne ilişkin zamanaşımı TTK m. 404/5'te özel olarak düzenlenmiştir. Buna göre, TTK m. 560'ta düzenlenen zamanaşımından farklı olarak denetçinin veya özel denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrayacaktır⁴⁷⁰. Ancak fiil, TCK'ya göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi olan

⁴⁶⁷ TTK m. 404 Gerekçe

⁴⁶⁸ Hilmi Cem Tutulmaz, *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.106

⁴⁶⁹ Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 859.

⁴⁷⁰ Yasemin Köse ve Selim Ertan, "Türkiye'de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 2016, s. 296.

bir suç oluşturmakta ise tazminat davasında da o zamanaşımı uygulama alanı bulacaktır (TTK m. 404/5).



SONUÇ

Denetim, kapsamı oldukça geniş bir kavram olmakla birlikte literatürde birden çok tanımı bulunmaktadır. Denetim, bir işletmenin iş ve işlemleri ile faaliyetlerinin önceden belirlenen kurallar çerçevesinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin irdelenmesidir⁴⁷¹. Kontrol, teftiş, gözetim gibi kavramlar günlük hayatta denetimin karşılığı gibi kullanılsa da tüm bu kavramların birbirlerinden ayrılan yönleri bulunmaktadır. Ancak yine de denetimin tümünü kapsayan üst bir kavram olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Zira denetim, faaliyet itibarıyla ortaklıktaki işlemlerin, ortaklığın finansal durumunun incelenmesi ve gerçeğe uygunluklarının kontrol edilmesidir.

Denetim, son yıllarda hem ülkemizde hem dünyada ticari hayatın vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Menfaat sahibi üçüncü kişiler için denetim, şirket hakkında doğru ve tarafsız verilerin elde edilmesine; şirket ortakları ve yöneticiler için ise şirketin eksik veya aksayan yönlerinin tespiti ile gereken önlemlerin alınmasına ve şirketi zarara uğratan sorumluların tespitine imkan sağlamaktadır.

Çalışmamızda da limited şirketler özelinde; denetim kavramı, denetimin türleri, bağımsız denetim, özel denetim, Bakanlık denetimi ile denetçilerin hak ve yükümlülükleri ile sorumlulukları incelenmiştir. Zorunlu denetim, TTK'nın bağımsız denetimi zorunlu kıldığı ortaklıklar hakkında uygulanan kanuni denetim iken; isteğe bağlı denetim ise ortaklıkların inisiyatifine bırakılmış olan denetimdir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gerçekleştirilecek olan denetim ise sermaye şirketleri için geçerli olan bir denetimdir. Bakanlık denetiminde, ortaklıkların iş ve işlemleri Bakanlık müfettişleri tarafından denetime tabi tutulmaktadır. Ancak bu denetim süreci, üçüncü kişilerin ihbar, şikayet ve istekleri doğrultusunda başlamaktadır.

Çalışmamızda da anılan denetim türlerinin limited şirketler hukukundaki yansımaları ve farklılıkları incelenmiştir. Çünkü gerek TTK'da gerek mevzuatta limited şirketlerin denetimine ilişkin özel olarak düzenlemeye gidilmemiştir. Bu konuda TTK, anonim şirket hükümlerine yollama yapmıştır. Ancak limited şirket ile anonim şirketlerin özelliklerini karşılaştırdığımızda aralarında pek çok farklılık bulunmaktadır. Bu nedenle denetim konusunda, anonim şirket hükümlerine yapılan yollamalar limited

⁴⁷¹ Paşa Bozkurt, "Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler", *Denetim Dergisi*, S. 12, 2013, s. 57.

şirket hükümlerine uygun düştüğü ölçüde uygulama alanı bulacaktır. Ülkemizde faal şirket sayılarına baktığımızda bunların büyük çoğunluğunu limited şirketler oluşturmaktadır. Bu nedenle çalışmamız ile ticari hayatta büyük önem arz eden denetim kurumunun limited şirketler yönünden de incelenmesi ve bu hususta kapsamlı bir kaynak oluşturulması amaçlanmıştır.

Bağımsız denetim yalnızca denetlenen şirketler değil, şirketler ile faaliyette bulunan yatırımcılar, kredi sağlayan kuruluşlar, tedarikçiler, alacaklılar ve diğer menfaat sahibi üçüncü kişiler için de önem arz eder. Zira bağımsız denetim ile denetlenen şirketin finansal tabloları, yıllık faaliyet raporlarıdır. Finansal tablolar, faaliyet raporları da menfaat sahiplerinin şirketin finansal durumu hakkında bilgiler edineceği en önemli verileri içermektedir. Menfaat sahibi üçüncü kişiler ve alacaklılar için de önem arz eden husus bu bilgilerin doğru ve güvenilir olmasıdır. Aksi halde gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmiş bu veriler ticari hayatın en önemli kriterlerinden biri olan güven prensibini zedeleyecektir. Nihayetinde yatırımcılar, tedarikçiler, kredi kuruluşları gerçeğe aykırı, yalan yanlış bilgiler içeren finansal tablolar tanzim eden şirketler ile faaliyetlerine son vereceklerdir. Bu durumların artış göstermesi de ülke ekonomisinin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Tüm bu olumsuzlukların önüne geçilebilmesi için de bağımız denetim son derece önemlidir.

6762 sayılı ETK’da yer alan denetim müessesesinin, daha işler konuma getirilmesi ve küreselleşen dünyada sermaye şirketlerinin denetimi alanında ihtiyaçlara cevap verebilmesi adına 6102 sayılı TTK revize edilmiş ve bağımsız denetim sistemine geçilmiştir. Bağımsız, tarafsız ve şeffaf bir denetim neticesinde, denetime tabi olan şirket hakkında güvenilir finansal veriler elde edilmesi amaçlanmaktadır. Ancak kanımızca şirketlerin denetimi alanında tam anlamıyla güvenilir ve doğru bilgiler elde edilebilmesi için anonim şirketlerin yanında limited şirketlerin de tamamının bağımsız denetim kapsamına alınması gerekmektedir. Zira 6102 sayılı TTK’nın ilk halinde bağımsız denetim tüm sermaye şirketleri için kabul edilmişken 6335 sayılı Kanun değişikliği ile Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen şirketlerin zorunlu denetime tabi olacağı düzenlenmiştir. Belirlenen eşik değerlerin yüksek olması nedeniyle yıllar içerisinde bu değerler düşürülmüş ancak yine de çok sayıda şirket denetim kapsamına girememiştir. Bu boşluğu gidermek adına 6455 sayılı Kanun ile ölçütleri sağlamadığı için kapsam dışı kalan anonim şirketlerin Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak

yönetmelik kapsamında denetime tabi olacakları düzenlendiyse de limited şirketler bu düzenlemeden ayırık tutulmuştur.

Anonim şirketlerin tamamı zorunlu denetim kapsamındayken limited şirketlerin yalnızca belirlenen ölçütleri sağladıkları takdirde denetime tabi olacakları düzenlemesi çok sayıda limited şirketi denetimsiz bırakmaktadır. Zira piyasadaki limited şirketlere baktığımızda neredeyse tamamına yakını orta veya küçük ölçeklidir. Dolayısıyla ölçütleri sağlayacak olan limited şirketler yok denecek kadar az sayıdadır. Bu durum da limited şirketlerin denetimsiz kalmasına yol açmaktadır.

Bakanlık denetimi ise bakanlık müfettişleri tarafından devlet eliyle yapılmakta olduğundan aslında etkili bir denetimdir. Ancak Bakanlık ihbar, istem ve şikayet ile harekete geçtiğinden limited şirketler için bu denetimde sınırlı şekilde uygulanabilecektir.

Ayrıca bağımsız denetim kriterini sağlayamayan şirketler için esasları Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek olan yönetmelik de çalışmamızın yazıldığı tarih itibarıyla henüz çıkarılmamıştır. Bu yönetmeliğin yayımlanması ile de çok sayıda şirket denetimden geçmeye başlayacağından bağımsız denetim sistemi için önem arz edecektir.

Kanımızca bağımsız denetimden beklenen faydanın tam anlamıyla sağlanabilmesi adına, büyük oranda limited şirket bağımsız denetim kapsamına alınmalıdır. Denetimden geçmeyen şirketler nedeniyle ülke ekonomisini de olumsuz etkileyeceğinden daha fazla sayıda şirketi zorunlu denetim kapsamına alacak düzenlemeler yapılması bağımsız denetim kurumuna tam anlamıyla işlerlik kazandıracaktır.

KAYNAKÇA

- AÇIK, Serap. “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 16, S. 3, 2012, ss. 351-366.
- AKARKARASU, Nahit. “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”, *Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi*, Yeterlik Etüdü, İstanbul, 2000. <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/452> (Erişim Tarihi: 02.01.2020)
- AKBULAK, Yavuz. “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlere İlişkin Düzenlemeler”, *REGESTA Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 3, S. 1, 2013, ss. 105-126.
- AKDOĞAN, Habib ve Birgül Bozkurt Yazar. “Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C. 4, S. 2, 2012, ss. 21-30.
- AKDOĞAN, Nalan. “Borsa İstanbul(Bist) Şirketlerinin 2017 Ve 2018 Yıllarındaki Denetim Görüşleri İle Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, ISSN:1307-6639, S. 59, 2020, ss. 1-18.
- AKDOĞAN, Nalan. “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 80, 2007, ss. 101-107.
- AKSOY, Mehmet Ali ve Emine Ebru AKSOY, “Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2, 2017, ss. 21-52.
- AKSOY, Mehmet Ali, “Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 6, S. 2, 2016, ss. 135-168.
- AKSU ÖZKAN, Raziye, “Türk Ticaret Kanunu Ve Denetim Standartları Bağlamında Denetçinin Sınırlı Olumlu Görüş Yazısının İncelenmesi”, *REGESTA Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 4, S. 3, 2019, ss. 355-382.
- AKSU ÖZKAN, Raziye, “Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Bağlamında Denetçinin Olumsuz Görüş Yazısının İncelenmesi”, *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi*, C. 5, S. 2, 2019, ss. 157-169.
- ALPASLAN, Halil İ. ve Ömer HAKASEVER, “Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları”, *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, C. 3, S. 1, 2013, ss. 45-69.
- ALTAY, Sıtkı Anlam. “Bağımsız Denetim Karşısında Anonim Ortaklık Organlarının İşleyişi”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1-1, 2010, ss. 963-988.
- ALTAY, Sıtkı Anlam. “Anonim Ortaklıklarda Özel Denetimin Koşullarına İlişkin Düşünceler”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013/2, ss. 55-76.
- ALTAŞ, Soner. *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketler*, (8. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- ALTAŞ, Soner. *Şirket Denetimi*, (7. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- ALTAŞ, Soner. “Limited Şirket Ortaklarının Bilgi Alma, İnceleme ve Özel Denetim İsteme Hakları”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 10, S. 111, 2015, ss. 80-85.
- ALTAŞ, Soner. “Yeni TTK'ya Göre Anonim Şirket Pay Sahiplerinin Özel Denetim İsteme Hakkı ve Özel Denetçi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 7, S. 69, 2012, ss. 47-53.

- ALTAŞ, Soner. “Ticaret Şirketlerinde Bakanlık Denetimi Ve İlgililerin Yükümlülükleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2013, ss. 89-97.
- ALTAŞ, Soner. “Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri Ve Şirket Yönetimine Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2016, ss. 139-152.
- ALTAŞ, Soner. “Anonim Şirketlerde Özel Denetçiyi Kim Seçer?”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 161, 2013, ss. 166-171.
- ALTINOK ORMANCI, Pınar. *Sürekli Borç İlişkilerinin Haklı Sebeple Feshi*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011.
- ANİÇ, Aykut. “Finansal Performans Değerlendirmesi İle Bağımsız Dış Denetim İlişkisi-Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma”, *Sayıştay Dergisi*, C.30, S.113. Nisan 2019, ss.129-153.
- ANSAY, Tuğrul. “Anonim Şirketin Murakabesi Yolları”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 1, S. 1, 1961, ss. 37-60.
- ARI, Zekeriyya. *Anonim Şirketlerin Denetimi*, Ekin Yayınları, 2019.
- ARSLAN, Erdoğan. “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 99, 2010, ss. 201-227.
- ASLAN, Bayram. “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, C. 21, S. 77, 2010, ss. 63-86.
- ASLANOĞLU, Suphi ve Tuba Derya ASLAN, “Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi: Bist’de Yapılan Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S. 48, Nisan 2016, ss. 59-84.
- AYAN, Mehmet. *Borçlar Hukuku*, (11. Baskı), Seçkin Yayıncılık, 2016.
- AYTAÇ, Zühtü. “Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 10, S. 1, Haziran 1979, ss.177-218.
- AYDIN, Ayşegül. *Bağımsız Denetim Sürecinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu Ve Bağımsız Denetim Algısı: Türkiye’deki Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerine Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2015.
- AYDIN, Ayşegül ve Turgut ÇÜRÜK. “Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 26, S. 2, 2017, ss. 226-238.
- AYDIN, Sema. “Anonim Şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı”, *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 1, 2014, ss. 67-89.
- AYDIN, Sema. “TTK Tasarısı İle Anonim Şirketlerin Denetimi Konusunda Getirilen Değişiklikler”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1, 2010, ss. 109-137.
- AYIK, Sinan. *Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.
- AYSAN, Mustafa A. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 40, 2008, ss. 44-53.
- BAĞATIR, Yusuf. “Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları”, *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, C. 1, S. 2, 2019, ss. 121-134.
- BAHTİYAR, Mehmet. *Ortaklıklar Hukuku*, (14. Bası), Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020.
- BATTAL, Ahmet. “Sermaye Şirketlerinin Gayrimenkul Sermayesi ve Değerlemesi”, *Türk Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 1, S. 1, 2016, ss. 125-137.

- BAY, Emir. “Anonim Ortaklıklarda Özel Denetim İsteme Koşullarının 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Karşılaştırılması”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 7, S. 69, 2012, ss. 20-28.
- BAYAT, Saliha Büşra, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Türkiye’de Bağımsız Denetim*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2015.
- BERKİ, Bülent. *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda İşlem Denetçisi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.
- BEZİRCİ, Muhammet ve Fehmi KARASİOĞLU, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 11, S. 21, 2011, ss. 571-592
- BİLGİLİ, Fatih ve Ertan DEMİRKAPI, *Şirketler Hukuku*, Dora Yayınevi, Bursa, 2013.
- BİLGİLİ, Fatih ve Ertan DEMİRKAPI, *Ticaret Hukuku Bilgisi*, (15.Baskı), Dora Yayınevi, Bursa, 2019.
- BİLGİLİ, Fatih ve Fatih CENGİL. “Limited Şirket Genel Kurulunda Pay Sahibinin Oy Hakkından Yoksunluğu”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, S. 1, 2017, ss. 69-121.
- BODUR, İpek, *Denetimin Bağımsızlığı*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.
- BOZKURT, Paşa. “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, *Denetim Dergisi*, S. 12, 2013, ss. 56-62.
- BOZTOSUN ODMAN, Ayşe. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Denetçinin Sorumluluğu, alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi?, ss. 1-8. <http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/AyseOdmanBoztosun.pdf> (Erişim Tarihi: 28.05.2020)
- BULUT, Erdem. “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Sınırları”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, S. 6, 2015, ss. 60-73.
- BULUT, Öner. *Anonim Şirketlerde Özel Denetim*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2017.
- ÇEBİ, Hakan. *Limited Şirketler Hukuku*, Adalet Yayınevi, 2019.
- ÇELEN, Erol. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 55, 2001, ss. 122-126.
- ÇELİK, Aytekin. *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ÇELİK, Aytekin. *Ticaret Hukuku*, (9. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- ÇORBACIOĞLU, Ececan. *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- ÇELİK, Fatıma Ezgi. *6102 Sayılı TTK Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Özel Denetim*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.
- DAL, Seniha ve Yıldırım Ercan ÇALIŞ. “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2013, ss. 87-106.
- DEĞİRMENCİOĞLU, Nihan. *Anonim Şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Koaceli, 2015.
- DEMİRKAPI, Ertan ve Nedim MERİÇ. “Anonim Şirkette Denetçinin Değiştirilmesi Davasının Azınlık Tarafından Açılması Halinde Usul Hukukuna İlişkin Sorunlar”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 30, S. 2, 2014, ss. 23-75.

- DEMİRTAŞ ERDOĞAN, Selma, “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, S. 16, 2016, ss. 770-785.
- DERYAL, Yayha ve Mehmet DURGUT “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık 2009, S. 96, ss. 35-66.
- DİLBAZ, Ahmet. *Finansal Durumun Doğruluğu Hakkında Bilgi Verilmesinde Bağımsız Denetim Şirketlerinin Hazırladığı Denetim Raporları ve Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016.
- DİRENÇ, Akbay. “Anonim Ortaklıklarda Özel Denetimin Konusu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 2, 2019, ss. 629-660.
- DÖNMEZ, Adnan ve Ayten ERSOY. “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilgi/Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 36, 2006, ss. 69-91.
- DÖNMEZ, Adnan, P. Başak BERBEROĞLU ve Ayten ERSOY. “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, C. 3, S. 9, 2005, ss. 52-78.
- DURMUŞ, Fatih. *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerin Denetimi ve Denetçinin Hukuki Sorumluluğu*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2010.
- ERCAN, Tayfun. “6102 Sayılı Yeni Ticaret Kanuna Göre Şirketlerin Denetimi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 7, S. 69, 2012, ss. 37-38.
- ERDOĞAN, Tolga. *Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2009.
- ERİŞ, Gönen. *Açıklamalı-İçtihatlı 6335-6552-6728 Sayılı Kanunlarla Güncellemiş TK Hükümlerine Göre Ticari İşletme ve Şirketler Ticaret Sicili Yönetmeliği ve İlgili Tebliğler*, Cilt: 1, (3. Baskı), Seçkin Yayıncılık, 2017.
- FALCIOĞLU, Özgür. “Anonim Şirket Finansal Tablolarında TTK 515 Kapsamında Dürüst Resim İlkesine Uygunluk ve İlkeye Aykırılığın Sonuçları”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 137-138, 2016, ss. 69-102.
- GÖLPEK KARABABA, Asiye. “Muhasebe Standartları ve Uygulamasına Genel Bir Bakış”, *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi/Journal of Turkish Social Sciences Research*, C. 3, S. 2, 2018, ss. 16-23.
- GÜLEÇ, Ömer Faruk. “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak-Şubat 2020, ss. 253-274.
- GÜNAL, Vural. “Bağımsız Denetimde Finansal Tablolardaki Hile ve Usulsüzlükler”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 6, S. 1, 2007, ss. 331-339.
- GÜRBÜZ USLUEL, Aslı Elif. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Ortaklıklarının Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmesinde İşlem Denetçisi ve Hukuki Sorumluluğu”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 27, S. 2, 2011, ss. 123-153.
- GÜRBÜZ, Hasan. *Muhasebe Denetimi*, (4. Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.
- GÜREDİN, Ersin ve Burcu ADILOĞLU. “Türkiye’de Denetimde ROSC Raporu Farkındalıkları ve Bugün”, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, C. 16, S. 59, 2018, ss. 7-21.

- GÜREL, Murat. “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’ nın ‘Siciller Arası İşbirliği’ ile ‘İzne Tabi Şirketler’ Tebliğlerinin Denetimine İlişkin Hükümleri Hakkında Bir İnceleme”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 28, S. 4, 2012, ss. 247-253.
- GÜRPINAR, Bünyamin. “Anonim Ortaklıkta Bağımsız Denetim Sistemi ve Kurumsal Yönetim”, *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016, C. 6, S. 11, ss. 257-283
- GÜVEN, Şirin “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukunda Özel Denetim”, *Çankaya University Journal of Law*, C. 8, S. 2, 2011, ss. 133-176.
- HAFTACI, Vasfi. *Muhasebe Denetimi*, (5. Baskı), Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2018.
- HAFTACI, Vasfi ve A. Cemkut BADEM, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2011, ss. 1-16.
- HELVACI, Mehmet. “Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 2, Temmuz 2013, ss. 77-96.
- İNAN, Atilla. “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, C. 8, S. 25, 1997, ss. 43-59.
- KANDEMİR, Tuğrul ve Halim AKBULUT, “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, C. 9, S. 20, 2013, ss. 37-55
- KAPLAN, İbrahim. “Bağımsız Denetim Kuruluşu Yönetim Kurulu ve Denetçileri ile Bağımsız Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 28, S. 2, 2012, ss. 5-48.
- KARABOĞA, Ebru. *Anonim Şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı Açısından Mahkemenin Rolü*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Koç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018.
- KARAKOÇ, Mehtap. “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 59, 2013, ss. 17-37.
- KARAYALÇIN, Yaşar. “Avrupa Topluluğu-Muhasebe Hukuku”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, Aralık C. 15, S. 4, 1990, ss. 27-72.
- KARAYALÇIN, Yaşar. “Türkiye’ de Üst Kuruluşlar Alanında Yeni Gelişmeler-Konsolide Mali Tablolar-“, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 16, S. 4, Aralık 1992, ss. 107-111.
- KARDEŞ, Seval. *Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1995.
- KAYA, Arslan. “Özel Denetim İsteme Hakkının Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı İle İlişkisi”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 31, S. 1, 2015, ss. 61-83.
- KAYIHAN, Şaban. *Şirketler Hukuku*, (3.Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- KILIÇ, Hasan. “Denetçinin Rotasyonu”, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu HK.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu%20HK.pdf)(Erişim Tarihi: 26.03.2020)
- KİRACI, Murat ve Tunç KÖSE. “İasc, Fasb Ve Tmudesk’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci Ve Uyumlaştırma”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 3, S. 1, 2002, ss. 47-70.

- KOCABIYIK, Sami. “Limited Şirketlerin Denetim Sistemindeki Sorunlar”, *Şirketler Hukukunun Güncel Sorunları Sempozyumu*, (Ed: M. Topaloğlu) ve I. Özer, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, ss. 213-232.
- KOCABIYIK, Sami. *Bağımsız Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu*, İstanbul, 2018.
- KÖKSAL, Ayşe Gül. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Risklerin Tespiti Ve Yönetilmesine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 14, S. 2, 2013, ss. 307-325.
- KÖKSAL, Aytaç. *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.
- KÖMÜR, Sebile. *Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015.
- KÖSE, Yasemin ve Selim ERTAN. “Türkiye’de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 2016, ss. 290-307.
- KUBALI, Derya. “Performans Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 32, S.1, 1999, ss. 31-62.
- KUTUKIZ, Doğan ve Akif ÖNCÜ. “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 41, 2009, ss. 131-139.
- MEMİŞ, Tekin. “Şirketler Hukukunda Denetim”, *Ege Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, S. 3-4, 2012, ss. 151-186.
- MEMİŞ, Tekin ve Gökçen TURAN. *Sermaye Piyasası Hukuku*, (4.Baskı), Seçkin Yayıncılık, 2019.
- MORAY, Serbay. “Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler ve 6455 Sayılı Kanun İle Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2013, ss. 139-146.
- MOROĞLU, Erdoğan. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler”, (3. Bası), *Türkiye Barolar Birliği Yayınları*, Ankara, 2005.
- MUTLUER, Kamil, Selçuk USLU ve Ziyaeddin BİLDİRİCİ. *Sermaye Şirketlerinin Denetimi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013.
- NACAR, Kurtuluş. *Bağımsız Denetimde Rotasyon Verimliliği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019.
- NARBAY, Şafak. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim Yapılması Şartları ve Özel Denetçinin Atanması Usulü”, *Prof. Dr. Hüseyin Ülgen’e Armağan*, (Ed: Ömer Teoman), Cilt 1, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2007, ss. 287-327.
- OKUR, Yaşar. “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, *Maliye Dergisi*, S. 158, Ocak-Haziran 2010, ss. 570-586.
- OĞUZ, Mustafa. *Kapsamlı Gelir Tablosu Ve Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir 2014.
- OKAN, Neval. *Denetim Organı Bulunmayan Ortaklıklarda Ortaklığın Denetimi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1997.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulaması*, (10. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.
- ÖZKAN, Ömer. “Türk ve İsviçre Anonim Ortaklıklar Hukukunda Özel Denetçi Atanması”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 20, S. 2, 1999, ss. 27-49.

- ÖZKORKUT, Korkut. *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*, (2. Tıpkı Bası), Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü(T. İş Bankası A.Ş. Vakfı), Ankara, 2013.
- ÖZKORKUT, Korkut. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem; Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 23, S. 2, 2005, ss. 31-69.
- ÖZTÜRK, Çağla. *Anonim Şirketlerde Özel Denetim İsteme Hakkı*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017.
- PEKCANITEZ, Hakan. “Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Ortaklıkta Denetçiler Tarafından Açılacak Davalar”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 3, S. 1-4, 1987, ss. 439-495.
- POROY, Reha, Ünal TEKİNALP ve Ersin ÇAMOĞLU. *Ortaklıklar Hukuku I*, (13. Bası), Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014.
- POROY, Reha, Ünal TEKİNALP ve Ersin ÇAMOĞLU. *Ortaklıklar Hukuku I*, (14. Bası), Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019.
- POROY, Reha, Ünal TEKİNALP ve Ersin ÇAMOĞLU. *Ortaklıklar Hukuku II*, (14. Bası), Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019.
- POROY, Reha, Ünal TEKİNALP ve Ersin ÇAMOĞLU. *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, (12. Bası), Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010.
- PULAŞLI, Hasan, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, (5. Baskı), Adalet Yayınevi, 2017.
- PULAŞLI, Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, (3. Baskı), Adalet Yayınevi, 2018.
- PULAŞLI, Hasan. “Limited Şirketler Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bazı Sorunlar”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 25, S. 2, 2009, ss. 37-54.
- PULAŞLI, Hasan. “6335 ve 6353 Sayılı Kanunlarla Türk Ticaret Kanununda Yapılan Değişikliklerin Şirketler Hukukuna İlişkin Kısımın Değerlendirilmesi” *REGESTA Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 2, S. 2, 2012, ss. 9-34.
- SAYAR, A.R. Zafer ve A. Engin ERGÜDEN, “Son Düzenleme Ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek Ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S. 48, Nisan 2016, ss. 85-98.
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş, Mehmet ÖZBİRECİKLİ ve Şaban UZAY. *Bağımsız Denetim*, (3. Basım), Nobel Yayıncılık, Ankara, 2019.
- SEKİZSU, Bilge ve Fatih Coşkun ERTAŞ. “Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2018, ss. 43-63.
- SEVİM, Şerafettin ve Ebru SARICA. *Şeffaflık Raporlaması ve Bağımsız Denetim Kalitesi*, Gazi Kitabevi, Kütahya, 2017.
- ŞAHİN, Adem. “Riskin Erken Teşhis Komitesi (TTK m. 378 ve m. 625/1-e’nin Değerlendirilmesi)”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 2, 2016, ss. 287-314.
- ŞAHİN, Elif Ayşe. *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- ŞENER, Oruç Hami. *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, (3. Bası), Ankara, 2017.
- ŞENER, Oruç Hami. *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, (4. Bası), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- ŞENER, Oruç Hami. *Limited Ortaklıklar Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

- ŞENYİĞİT, Yiğit Bora ve Emin ZEYTİNOĞLU. “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, Aralık 2014, ss. 79-98.
- TEKİNALP, Ünal. “Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 24, S. 2, 2007, ss. 33-66.
- TEKİNALP, Ünal. *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, (4. Bası), Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2015.
- TEOMAN, Ömer. “Yürürlükteki Hukukumuz ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Ortaklık Genel Kurul Toplantılarına Katılmak Zorunda Olanlar”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 25, S. 4, 2009, ss. 19-33.
- TOPÇUOĞLU, Metin. *Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, (2. Baskı), Seçkin Yayıncılık, 2012.
- TOROSLU, Vefa. *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Anonim Şirketlerde Denetim*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- TOROSLU, Vefa. *Finansal Tablolar Denetimi: Kavramlar, Denetim Süreci, Denetim Teknikleri*, (2. Baskı), Seçkin Yayıncılık, 2016.
- TUTULMAZ, Hilmiçem. *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2018.
- TÜMERDEM, Murat. *Sürekli Borç İlişkilerinde Borçlunun Temerrüdü ve Sonuçları*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2018.
- UÇAR BULUT, Gülnur Ceren. *Anonim Şirketlerde Özel Denetim*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
- ULUSOY, Yasin. *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
- URKAN, Ercan. *Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- ÜNLÜ, Ufuk. “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Süreci”, *REGESTA Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 4, S. 3, 2019, ss. 409-432.
- YANIK, Ramazan. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu Ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 27, S. 4, 2013, ss. 358-367.
- YAŞAR, Alpaslan. “Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 65, 2015, ss. 81-96.
- YAVAŞOĞLU, Mustafa. *Bağımsız Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001.
- YAVUZ, Mustafa, “Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi Ve Gözetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 107, Eylül-Ekim 2011, ss. 147-162.
- YILMAZ, Asuman. “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçilerin Türk Ticaret Kanunu Madde 404 Hükmünün İhlalinden Kaynaklanan Hukuki Sorumluluğu”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 34, S. 3, 2018, ss. 21-60.
- YILMAZ, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.
- YURTBAŞI, Fatih. *Anonim Ortaklıklarda Özel Denetim*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018.

ÖZGEÇMİŞ

Aycan AÇIKGÖZ ÇAPAR, 1994 yılında Zonguldak'ta doğdu. İlköğretimi Mürefte İlköğretim Okulu'nda, ortaöğretimi Öğretmen Mediha Mehmet Tetikol İlköğretim Okulu'nda tamamladı. Eğitim hayatına Tekirdağ Anadolu Lisesi'nde devam etmiştir. 2016 yılında Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden mezun olmuş ve 2017 yılında avukatlık stajını tamamlamıştır. 2018 - 2019 eğitim öğretim yılında Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başlamıştır. 2017 yılından bu yana avukat olarak meslek hayatına devam etmektedir.



