

# ŞİRKETLER HUKUKUNDA DENETİM

*Prof. Dr. Tekin MEMİŞ\**

## GİRİŞ

Türk Ticaret Kanunu'nun belki de en çok tartışılan konusu, denetime ilişkin getirdiği yeniliklerdir. Bu denetim sistemi ile 6762 sayılı eTK dönemindeki denetim sistemi tamamen değiştirilmiştir. 6762 sayılı Kanun'da denetim, özellikle de anonim şirketlerde, bir murakıplı, eğer murakıplar birden fazla ise bir heyet halinde gerçekleştirilir idi. 6102 sayılı Kanun'un ilk halinde ise, sermaye şirketleri herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın bağımsız denetime tabi kılınmıştı<sup>1</sup>. Bu yönüyle Mehazı olan Alman Ticaret Kanunu'ndan da bu yönde ayrılmıştır. Gerçekten, Almanya'da küçük sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmamıştır (HGB §. 267 I).

6102 sayılı Kanunun ilk getirmiş olduğu bu sistemde üç türlü denetçi vardı: a) Hesap Denetçisi, b) İşlem Denetçisi c) Özel Denetçi. Kanun, yürürlüğe girmeden bir gün önce 6335 sayılı Kanunla yine bir değişiklik yapılarak denetim sistemi bir kere daha değiştirilmiştir ve bağımsız denetçilerin şirketi denetimi esas kılınmış ve işlem denetçisi kaldırılmıştır. Fakat hepsinden öte, daha önceden bütün sermaye şirketleri denetime tabi iken 6335 sayılı Kanunla getirilen yeni sistemde sadece Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek olan şirketlerin denetime tabi olması esası benimsenmiştir.

Aşağıda detayları ile incelenecek olmakla birlikte Bakanlar Kurulu ile bağımsız denetime tabi tutulan şirketlerin sayısı, Türkiye'de bulunan şirketlerin çok azı idi. Bu durum da Türk hukukunda denetlenemeyen bir şirketler alanını ortaya çıkarmıştı ve eleştiriye açıktı<sup>2</sup>. Denetlenemeyen şirketlerin ortaya çıkaracağı bu sorun, görülmüş ve TBMM'de 28 Mart 2013 tarihinde kabul edilen Kanun'la yeni sisteme göre denetim sistemi bir kere daha değiştirilmiş ve denetimin kapsamı genişletilmiştir.

---

\* İstanbul Şehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku ABD Başkanı.

1 Genel Gerekçe, no: 89 ve 129.

2 Aslında çoğu Avrupa ülkesinde de benzeri durum söz konusudur. Almanya ve İngiltere'de küçük şirketler, denetim dışı tutulmuştur. Hatta bu tür denetlenmeyen şirketler, finansal olmasa da sayısal olarak İngiltere'de şirketlerin %95'ini teşkil etmektedirler (bkz. Mahmut T Bırsel/Ali Murat Sevi, Anonim Şirket Denetiminde Yeni Yaklaşımlar, Ersin Çamoğlu'na Armağan, İstanbul 2013, s. 35).

## I. BAĞIMSIZ DENETİMİN ULUSLARARASI BOYUTU

### 1. ABD'deki Gelişmeler

Bağımsız denetim, aslında çok önceden var olan bir kurum olsa da gerçek anlamda bir bağımsızlık için temel ilkelerin kanunlara yansımaları Enron skandalından sonra gerçekleşmiştir. Enron şirketi, Amerika Birleşik Devletlerinin yedinci büyük şirketi ve yeni ekonominin adeta simgelerinden biriydi. 2001 yılında kurulan şirket, 16 yıl içinde aktiflerini 10 kat artırarak 63,4 milyar dolara çıkarmıştır. Çok hızlı bir şekilde büyüyen bu şirket yine beklenmedik bir şekilde de iflas etmiştir. Amerikan ekonomisine ciddi bir kayıp verdirdiği de bilinmektedir<sup>3</sup>.

Enron'un başlangıçta büyümesi tamamen gerçekçi iken bir süre sonra piyasaya rakiplerin girmesi üzerine başlayan pazar sıkışması karşısında, Enron büyümesini spekülasyon olarak gerçekleştirme çabalarına girişmiştir.

Çok ilginç bir şekilde bu spekülasyon büyüme, bağımsız denetim firması Anderson tarafından da göz ardı edilmiştir. Bu sebep sonuç ilişkisinde, aslında daha Enron, başında ekonomik riskleri analiz ederek ilgililerle paylaşılabilir idi, Enron skandalı ya da Anderson skandalı yaşanmayabilirdi.

Enron skandalı, halka açık bir şirketin kendisini olduğundan daha karlı göstermesi ve özellikle bu kar eden imajda da denetim şirketinden yardım alması şeklinde özetlenebilir. Bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan raporlar, yatırımcıların karar vermesinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu nedenle şirketler, kendilerini karlı göstererek hisselerinin değerini arttırmakta ve bu noktada denetim firmaları da bu durumu görmezlikten gelmektedirler. Böylece şirketin gelirleri ve karı şişerek borçları gizlenmektedir. Enron son üç yıl içerisinde karlarını bu şekilde yarım milyar dolar civarında şişirmiştir<sup>4</sup>.

Anderson'un Enron'daki gerçek verileri gizlemesi ve muhasebe makyajlamasının birden çok nedeni vardır. Ancak denetim konusunun önemi bakımından bunların başlıcalarının ortaya konulması gerekir.

Bir kere denetim piyasasında oldukça önemli değişiklikler gerçekleşmiştir. Bunlardan ilki, ABD Federal Ticaret Komisyonu, büyük denetim firmalarının oluşturduğu oligopol gücünü kırmak amacıyla reklam ve kıyasıya

<sup>3</sup> Jale Sağlar/ Canol Kandemir, Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?, Çukurova Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:11. Sayı:1, Haziran 2007, s. 22.

<sup>4</sup> Ayça Zeynep Süer, Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Ve Sonrası Gelişmeler, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, s. 2

rekabet yapabilmenin önünü açmıştır. Diğeri ise, yatırımcıların yatırım kararlarını alırken tartışmalı muhasebe bilgilerine güvendiklerini kanıtlama zorunluluğu kaldırılmış, bunun yerine sadece hisse fiyatına bakarak karar aldıklarını, bunun da yanıltıcı açıklamalara dayanarak yapıldığını iddia etmelerinin yeterli olacağı şeklinde bir yasal düzenleme yapılmıştır<sup>5</sup>.

Bu iki değişim sonucu, denetimin maliyetinin azalması ve sorumlulukların bertaraf edilmesi için mekanik muhasebe sistemlerine geçilmiş ve bu süreç yasal düzenlemelerle desteklenmiştir. Böylece denetim firmaları daha basit ve takdir hakkı gerektirmeyen ama aynı zamanda kendi sorumluluklarını da bertaraf eder sistemlere geçmişlerdir. Piyasaya yeni rakiplerin girmesi ile azalan denetim geliri, danışmanlık gelirleri ile ikame edilmeye çalışılmıştır. Denetim faaliyetinde sağlanan yakınlıklar, danışmanlık işlerini elde etmek için kullanılmaya başlanmıştır<sup>6</sup>. Bu durum da bağımsız denetim şirketlerinin bağımsızlığını ortadan kaldırmaktadır. Denetim şirketi Arthur Andersen'in Enron'a aşırı bağımlılığı bulunmakta, Enron'dan elde ettiği denetim ücretinin, Arthur Andersen Houston ofisinin toplam denetim gelirlerinin % 27'sini oluşturmaktadır<sup>7</sup>.

Enron'un muhasebe bölümü, daha önce Enron'un denetiminde ve hesapları üzerinde çalışmış olan eski Arthur Andersen çalışanlarından oluşturulmuş ve bu elemanlarından birisi Enron ile % 100 işbirliğinden kaçındığında, eski Arthur Andersen çalışanlarından olan Enron elemanlarınca Arthur Andersen merkezine şikayet edilmiş ve sorun çıkaran eleman başka bir işte görevlendirilmiştir. Böylece, ciddi bir bağımlılık ilişkisi oluşturulmuştur. Arthur Andersen üst yönetiminin, Enron'un birçok işleminin hatalarından ve risklerinden haberdar olmasına karşın Enron'dan gelmesi, olası gelirlerin 100 milyon dolara ulaşacağı tahmin edilmesi, denetim riski ile kaygılarına ağır basmıştır<sup>8</sup>.

Olay sonrası hazırlanan raporlarda, Enron'un mali işler yetkililerinin, Arthur Andersen'e özel amaçlı varlıklar konusunda danıştıkları ve hatta bunların kurulmasını beraber gerçekleştirdiği; Enron'un yaptığı yatırımlardaki kayıpları telafi etmek amacıyla başvuru ve çok az ekonomik değeri olan ya da hiç olmayan ve türev araçlar ile gerçekleştirilen işlemleri görmezlikten geldikleri, ilişkili taraflar ve özellikle kendi (bağımlı) yönetici ve çalışanları

---

5 Sağlar/Kandemir, s. 28.

6 Sağlar/Kandemir, s. 29.

7 Sağlar/Kandemir, s. 30

8 Sağlar/Kandemir, s. 30

ile yaptığı işlemler ve sonuç olarak ortaya çıkan çıkar çatışması durumları için Enron'a yeterli açıklama yaptırmadıkları, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarının varlığına rağmen nakit karşılığında yapılmayan hisse senedi ihracının sermaye artışı olarak kaydedilmesine izin verdikleri; Enron'un kendi çalışanlarının özel amaçlı varlıklardan edindiği kişisel kazançlar da Arthur Andersen tarafından uygunsuz bulunmadığı, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmediğinin görmezden gelindiği tespitleri yapılmıştır<sup>9</sup>.

Amerika'da Enron ve Arthur Enderson skandalı ile kamuoyunun piyasalara olan güveni ciddi bir şekilde sarsılmıştır. Bu nedenle 30.7.2002 tarihinde 'Sarbanes-Oxley' Kanunu çıkarılmıştır. Kanun, halka açık şirketler yanında denetimle ilgili çok sayıda hüküm içermektedir<sup>10</sup>.

Bu skandal sonrasında bir çok ülkenin, denetime ilişkin ilkeler için yeni düzenlemeler yaptıkları görülmektedir. Örneğin Türkiye, hemen bu Kanunun ardından bağımsız denetime ilişkin olarak nerede ise aynen benzeri bir düzenlemeyi yapmıştır<sup>11</sup>. Enron skandalı sonrasında bağımsız denetim açısından şirketlerinin finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uygun olarak hazırlamalarının önemi de ortaya çıkmıştır<sup>12</sup>.

## 2. Avrupa Birliği Düzenlemeleri

Bağımsız denetimin asıl unsurları, Avrupa Hukukundan kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliğinde ilk adım, Bilanço Denetim Yönergesidir<sup>13</sup>. Denetçilerin konumları ve sorumlulukları ile ilgili Yeşil Kitap'tan sonra<sup>14</sup> AB'de

<sup>9</sup> Süer, s. 3,4; Sağlar/Kandemir, s. 31.

<sup>10</sup> Kanun hakkında, özellikle bağımsız denetim hakkındaki hükümlerin geniş incelemesi için bkz. Aslan Savaş Demircan, Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri; Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Edirne 2007, s. 45 vd.; Süer, s. 6-12.

<sup>11</sup> Bkz. RG. 2.11.2002, Sayı 24924, SPK Tebliği, (Seri: X, No:19), Sermaye piyasasında bağımsız denetim hakkında değişiklik yapılmasına dair yayınladığı tebliğ.

<sup>12</sup> Ünal Tekinalp, Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS, Batider, Aralık 2007, C. XXIV, Sayı 2, s. 36 vd.; Korkut Özkorkut, Türk Sermaye Piyasasına Etkileri Yönünden Türk Ticaret Kanunu Tasarısında 'Denetim', Avrupa Birliği Perspektifinden Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Sermaye Piyasasına Etkileri (Ed: Korkut Özkorkut), Ankara 2008, s. 181.

<sup>13</sup> Bkz. 8. EU-Ri, bkz. Einl. 36 vor § 105, 10.4.1984, ABIEG 126/20 12.5.84.

<sup>14</sup> Bkz. EU ABI C 321/1 28. 10. 96.

Denetim Tebliği<sup>15</sup> yayınladı. Avrupa Birliğinde bu arada denetime ilişkin çok sayıda tavsiye çıkarıldı.

Bunlar arasında AB'de denetimin kalitesi için asgari gereklilikler<sup>16</sup>, AB'de denetçilerin bağımsızlığı için tavsiye<sup>17</sup>, AB'de denetçiliğin güçlendirilmesi için Tebliğ<sup>18</sup> sıralanabilir<sup>19</sup>.

Nihayet 2006'da 8. Denetim Yönergesi çıkarıldı ve burada denetim kapsamlı bir şekilde düzenlendi. Ruhsat, devamlı bir gelişim ve karşılıklı tanıma (bölüm II), tescil (bölüm III), mesleki ilkeler, bağımsızlık, tarafsızlık, sır saklama ve meslek sırrı (bölüm IV)<sup>20</sup>, denetim standartları ve onay notları (bölüm V), kalite (bölüm VI), araştırma ve onama (bölüm VII), kamusal denetim ve üye ülkelerin kurallarının karşılıklı tanınması (bölüm VIII), görevlendirme ve geri alma (bölüm IX), kamusal yararlı teşebbüslerin denetimi için özel hükümler (bölüm X), uluslararası unsurlu denetimler (XI) şeklinde bölümlerden oluşmuştur<sup>21</sup>.

Denetim Şirketlerinin ve Denetçilerin sorumluluklarının Sınırlandırılmasına İlişkin Komisyon Kararı<sup>22</sup>, yine kamusal yararlı teşebbüsleri denetleyen denetim şirketleri ve denetçilerin harici yeterlilikleri hakkında Komisyon Tavsiyesi<sup>23</sup> denetime ilişkin önemli düzenlemelerdir.

Kriz döneminde yayınlanan Yeşil Kitap<sup>24</sup> yine önemli bir yer tutar. Komisyon, 38 soru çerçevesinde 8 konuyu denetim çerçevesinde ele almıştır. Komisyon, açıkça denetim ile danışmanlığın birbirinden ayrılmasını öngörmektedir.

Denetim ve Kurumsal Yönetim'e ilişkin Avrupa ve Alman düzenlemele-

---

15 Bkz. ABIEG C 143/12 8. 5. 98.

16 Bkz. ABIEG L 91/91 31. 3. 01.

17 Bkz. ABIEG L 191/22 19. 7. 02.

18 Bkz. 21. 5. 03 ABIEU C 236/2.

19 Bkz. Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 35. Auflage München 2012, Überblick vor § 316, Rn.3.

20 22. maddede, bağımsızlık ve tarafsızlık, finansal ve iş ilişkisi olmamasını, yine tarafsızlığı tehlikeye düşürecek başka bir iş bağlantısı veya gelir getirecek başkaca diğer bir ilişki içinde olmamayı ifade ettiği vurgulanır.

21 Baumbach/Hopt, Überblick vor § 316, Rn. 4.

22 Bkz. 5. 6. 08 ABIEU L 162/39.

23 Bkz. 6. 5. 08 ABIEU L 120/20.

24 Bkz. 13. 10. 10, KOM (2010).

rinin Amerika Birleşik Devletlerindeki Enron skandalı nedeniyle çıkarılmış bulunan Sarbanes-Oxley Kanunu ve devamında yapılan düzenlemelerden (SEC, NYSE) esinlenmiştir, ancak tamamen bu çerçevede de şekillenmemiştir.

Bu arada belirtmek gerekir ki, gerek uluslararası alanda gerekse Avrupa Birliği'nde gerek kurumsal yönetim gerekse denetime ilişkin getirilen düzenlemeler gelişmeye de devam etmektedir<sup>25</sup>.

## II. TÜRKİYE'DE ŞİRKETLERİN DENETİMİNİN TARİHÇESİ

*6762 sayılı Kanunun denetime ilişkin getirdiği düzenlemeler esasen 1951 Tasarısında oldukça farklı idi. 1951 Tasarısı'na göre denetçilerde bir takım nitelikler aranmıştı. Bu Tasarı'daki eğilim, 'diğer memleketlerde olduğu gibi Türkiye'de de büyük anonim ortaklıkları, müstakil revizyon müesseseleri vasıtasıyla kontrol usulünü tatbik için elverişli müessese ve elemanlar henüz yoktur. Bunun için denetçilerin hesap uzmanı diplomasına sahip veya İktisat Fakültesi veya Yüksek Ticaret ve İktisat okullarından mezun olması veyahut tacir veya bir ticaret ortaklığının müdür veya muhasibi sıfatıyla beş yıllık bir tecrübeye sahip olmaları lâzımdır'*<sup>26</sup> şeklinde idi.

*Aslında 6762 sy. Kanunun 1951 Tasarısında getirilmiş olan düzenlemeler, denetçilerin belirli bir niteliğe sahip olmalarını arayan yukarıda anlattığımız Avrupa Birliği'ndeki modern gelişmelere de uygundu. Ancak söz konusu denetim sistemi, Adliye Encümeni tarafından ülkede bu evsafa denetçi bulunamayacağı düşüncesiyle Tasarı metninden çıkarılmıştır*<sup>27</sup>.

Türk hukukunda 6762 sayılı Kanun'un anonim şirketlerin denetimine ilişkin olarak getirdiği sistemde, denetçi (murakıp) şirketin organıdır. Anonim şirket genel kurulu, pay sahibi olanlar ya da olmayanlar arasından beşten fazla olmamak üzere murakıp seçer (eTK.m.347/2). Murakıp, birden fazla ise bir heyet halinde seçilirler.

Murakıpların çok sayıda görevi vardır. Bunlar, bilançonun tanzimi, şirket işlemlerinden bilgi sahibi olmak için en az altı ayda bir şirket defterlerinin imzalanması, sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek, yönetim kurulu üyelerinin kanun ve esas sözleşme hükümlerine riayetini sağlamak gibi (eTK.m. 353).

<sup>25</sup> Bkz. Baumbach/Hopt, Überblick vor § 316, Rn. 6.

<sup>26</sup> Bkz. 6762 sayılı Kanunun Gerekeçesi.

<sup>27</sup> Bkz. TTK m. 347 Gerekeçesi ve Adliye Encümeni Mazbatası (Tekin Memiş/Savaş Bozbel, Türk Ticaret Kanunu, Ankara 2013, s. 595, 596).

6762 sayılı Kanun sisteminde, murakıbın niteliği için Türk vatandaşlığından başka bir şart aranmamıştır. Eğer murakıp birse onun, birden fazla ise yarısından bir fazlasının Türk vatandaşı olması şarttı (eTK.m. 347/3).

6762 sayılı Kanunun getirdiği sistemin işlemediği de ortadaydı. Bu sistemde, yönetim kurulunu seçen çoğunluk aynı zamanda murakıpları da seçmektedir. Böylece aslında daha baştan işlemeyen bir sistem kurulmaktadır. Murakıpların şirketi hiç denetlemediği de düşünüldüğünde problemin büyüklüğü ortadır. Denetlenmeyen şirketlerde ise, bilanço ve diğer finansal tablolar, tamamen kredi almaya yönelik olarak hazırlanmakta ve çoğu kez gerçeği yansıtmamaktadır.

6102 sayılı Kanunun hazırlık aşamalarında gerek dünyadaki gelişim gerekse Türkiye’de şirket denetimindeki problemler, bağımsız denetim sisteminin hazırlanmasına gerekçe teşkil etmiştir. Bu çalışmada yeni sistem, bir tebliğ ölçüsünde ele alınmaya çalışılacaktır.

### III. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DENETİM TÜRLERİ

Sermaye şirketlerinde denetime ilişkin düzenlemeler kendi içinde üç başlık altında incelenebilir. Bunlardan ilki, aslında zaten bütün ticaret şirketleri için geçerli olan bir denetim türüdür. Diğerleri ise sadece sermaye şirketleri için geçerli olan denetimlerdir. Genel itibariyle denetim denildiğinde ise daha çok bu son iki denetim akla gelmektedir. Bu denetim, şirketlerin bağımsız denetimi ve özel denetçi yoluyla denetimdir.

<p><b>Bakanlık Denetimi (TTK.m.210)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Bakanlığa tanınan denetim yetkisinin amacı, şirketlerin Kanun hükümlerine uymasının sağlanmasıdır (TTK.m.210) . Bkz.Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 28 Ağustos 2012 RG Sayı: 28395)</li> </ul>
<p><b>Bağımsız Denetim (TTK.m.397)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•TTK.m.397/4’e göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan şirketlerin denetimi bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir</li> <li>•Bakanlar Kurulu Kararı: (RG.23.01.2013, sayı 28537)</li> </ul>
<p><b>Özel Denetçi</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Sermaye şirketleri bakımından diğer bir denetim yolu ise özel denetçi tayinidir (TTK.m. 438, m.635).</li> </ul>

### 1. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Denetimi

TTK.m.210'da Bakanlığa bütün ticaret şirketlerini denetleme yetkisi tanınmıştır. Ancak burada yer alan denetim, şirketin hesaplarının denetlenmesi değildir. Bakanlığa tanınan yetkinin amacı, şirketlerin Kanun hükümlerine uymasının sağlanmasıdır (TTK.m.210/1). Bu denetimin esasları ise çıkarılmış olan bir Yönetmelikle belirlenmiştir<sup>28</sup>. Bu yönetmelik hükümleri incelendiğinde ayrıntılı bir denetim listesi verilmiştir<sup>29</sup>.

Bakanlığın yaptığı denetimlerde TTK.m.210/3'e göre 'Kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlemlerde veya bu yönde hazırlıklarda ya da muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunduğu belirlenen ticaret şirketleri hakkında, özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca, bu tür işlem, hazırlık veya faaliyetlerin öğrenilmesinden itibaren bir yıl içinde fesih davası açılabilir'. Burada Bakanlığın sadece fesih davası açma yetkisi varmış gibi dursa da elbette uyarı görevi de bulunmaktadır. Böylece fesih davası açılmasından önce düzeltilebilecek hususların uyarı yoluyla düzeltilebilmesi sağlanmıştır (Yönetmelik m.9). Bakanlığın bu çerçevede düzenlenen raporları sonrasında sorumlular hakkında sorumluluk davalarının açılacağı de tabiidir.

Bakanlığın ilgili Yönetmelikle yaptığı denetim, sadece TTK.m.210'daki kanuna uygunluk amacı ile sınırlı kalmamıştır. Yönetmeliğe göre Bakanlık,

<sup>28</sup> Bkz. Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 28 Ağustos 2012 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 28395

<sup>29</sup> **Denetime konu işlemler:** MADDE 5 – (1) Ticaret şirketlerinin, Bakanlığın denetimine konu işlemleri aşağıda gösterilmiştir: a) Kuruluş işlemleri, b) Ticaret siciline tescil ve ilan işlemleri, c) Ticaret unvanına ve işletme adına ilişkin işlemler, ç) Ticari defterlere ilişkin işlemler, d) Birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemleri, e) Şirketler topluluğuna, bağlılığa ve hakimiyete ilişkin işlemler, f) Genel kurulun çağırılmasına, toplanmasına, karar almasına, görevlerine ve yetkilerine ilişkin işlemler, g) Yönetim organının oluşumuna, toplanmasına, karar almasına, sorumluluğuna, görev ve yetkilerine yönelik işlemler, ğ) Denetçinin seçilmesine ilişkin işlemler, h) Şirket sözleşmesinin değiştirilmesine ilişkin işlemler, ı) Paya ve sermaye koyma borcuna ilişkin işlemler, i) Menkul kıymet işlemleri, j) Sermayenin artırılması, azaltılması ve tamamlanması işlemleri, k) Finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler, l) Kâr, kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler, m) Elektronik ve bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin işlemler, n) Sona erme ve tasfiyeye yönelik işlemler, o) Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere konu işlemler. (2) Bu maddenin birinci fıkrasında sayılan işlemler, her bir ticaret şirketinin türüne göre ve bu türe bağlı özellikleri göz önünde bulundurularak denetlenir. (3) Kuruluşları ve faaliyetleri diğer kanunlarla düzenlenen ticaret şirketlerinin, bu maddenin birinci fıkrasında sayılan ancak ilgili kanunları uyarınca münhasıran yetkili bakanlık, kurul, kurum veya kuruluş tarafından denetlenmesi hüküm altına alınmayan işlem veya işlemleri Bakanlığın denetimine tabidir.



Kanunun vermediği ölçüde geniş bir yetki kullanarak, şirketlerin hesap denetimi de dahil olmak üzere denetimini gerçekleştirebilme imkanına kavuşmuştur. Ancak kanaatimce Bakanlığın TTK.m.210'u aşar şekildeki denetiminin bir yaptırım olamaz ve hukuken geçerli bir denetim olarak da kabul edilemez.

Buna karşın Bakanlığa Kanunu aşar tarzda verilen bu denetim yetkisinin her zaman kötüye kullanılabilme imkanı mevcuttur. Bu nedenle bir an önce Yönetmeliğin düzeltilmesi şarttır. TTK.m. 210 kapsamında ancak şirketlerin kamu düzenine aykırılık halleri denetlenebilir. Buna karşın Yönetmelik, çoğu kez genel kurulun yapacağı denetimi ve düzeltmeleri de (organların toplanması, çalışması, karar alması gibi) denetim konusuna dahil etmiştir.

## **2. Sermaye Şirketlerinin Bağımsız Denetçiler Tarafından Denetlenmesi**

TTK.m.397/4'e göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan şirketlerin denetimi ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri tarafından gerçekleştirilecektir (TTK.m.397, 398; 635). Aşağıdaki çalışmamız da bu konuyu detaylı bir şekilde ele alıp incelemek üzere hazırlanmıştır.

## **3. Özel Denetçi**

Sermaye şirketleri bakımından diğer bir denetim yolu ise özel denetçi tayinidir (TTK.m. 438, m.635). Özel denetçi, TTK.m. 635 atfı ile limited şirketlere de uygulanır.

TTK.m.438'de her pay sahibinin, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan özel denetçi tayinini isteyebileceği düzenlenmiştir. Burada genel kurulun onaylamasına ya da onaylamamasına bağlı olarak iki şekilde özel denetçi tayin edilir<sup>30</sup>.

Eğer şirket genel kurulu, özel denetçi istemini onaylarsa bu durumda her pay sahibi ya da şirket, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi istenmesini talep edebilecektir (TTK.m.438/2).

---

<sup>30</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Şafak Narbay, Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim, İstanbul 2010.

Ancak genel kurul bu talebi reddederse bu halde artık tek pay sahibinin değil sadece sermayenin en az onda birinin talebi, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibari değeri toplamı en az bir milyon TL olan pay sahipleri üç ay içinde mahkemeden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir (TTK.m.439/1). Burada mahkemede, özel denetçi talebinde bulunanlar, kurucu ya da şirket organlarının kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını ikna edici bir şekilde ortaya koymak zorundadırlar (TTK.m.439/2). Kanaatimce burada kesin bir ispattan bahsedilmemelidir. Yaklaşık ispat denilen bir ispatı burada mahkeme kabul etmelidir. Mahkeme, şirketi ve talep sahiplerini dinleyerek bir ya da birden fazla kimseyi denetçi olarak tayin edebilir ve mahkemenin kararı da kesindir (TTK.m.440/1-2). Burada tayin edilen özel denetçilerin, hesap uzmanı ya da bağımsız denetçi sıfatına sahip olması şart değildir. İşin niteliğine göre uzman kimseleri bağımsız denetçi olarak tayin edebilir.

#### 4. Anonim Şirketler İçin Getirilen Yeni Denetleme Sistemi

Konu ile ilgili olarak Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı'nın 80. maddesinde, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketleri denetime tabi tutacak düzenleme öngörüldü ve 28.03.2013 tarihli TBMM Genel Kurulu'nda söz konusu düzenleme, verilen bir önerge çerçevesinde yapılan değişiklik ile kabul edildi. Bu çerçevede denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin de denetlenmesi amaçlanmıştır.

Bu durum da aşağıda ayrıca ele alınıp açıklanacaktır. Ancak burada getirilmiş olan denetim, sadece anonim şirketler için getirilmiş olup limited şirketler için böyle bir denetim öngörülmemiştir. TTK.m.635'te yapılan değişiklikle TTK.m.397'nin beşinci, ve altıncı fıkralarının limited şirketlere uygulanmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır.

#### IV. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN DENETİMİNDE FARKLILIKLAR

Sermaye şirketlerinin denetimine genel olarak bakıldığında, Kanun değişikliklerinden sonra şirketler arasında farklılaşmaların meydana geldiği görülmektedir. 6102 sayılı Kanunun ilk halinde bütün anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanuna tabi kooperatifler herhangi bir ölçüt aranmaksızın denetime tabi iken, 6335 sayılı Kanunla Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen ölçütlere göre bütün sermaye şirketleri (anonim-limited ve paylı komandit şirketleri) bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Ancak bu sefer denetlenemeyen çok

sayıda şirketin bulunması nedeniyle 6455 sayılı Kanunla, anonim, kooperatif ve paylı komandit şirketler ya bağımsız denetime ya da Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görüşü alınarak Bakanlıkça çıkarılan yönetmelikle belirlenen denetime tabi olacaklardır<sup>31</sup>.

Kanunun son sisteminde ise, Limited şirketler, şayet Bakanlar Kurulu Kararındaki ölçütleri sağlamıyor ise bu halde herhangi bir denetime tabi olmayacaklardır.

Görüüleceği üzere, 6102 sayılı Kanunun Resmi Gazetede yayınlandığı 14.2.2011 tarihinden sonra yapılan değişikliklerle sermaye şirketleri arasında denetim bakımından farklar oluşturulmuştur. Gelineen noktada ölçütleri sağlayanlar dışında limited şirketler için herhangi bir denetim öngörülmemiştir. Kanaatimce küçük anonim şirketlerle limited şirketler arasında böyle bir ayırım yapılmasını haklı kılacak nedenler ise bulunmamaktadır.

---

<sup>31</sup> Bu konuda bkz. Aytaç Köksal, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Özellikle Denetime İlişkin Görev ve Yetkileri ve Türk Ticaret Kanununa Etkileri Konusunda Bir Değerlendirme, Legal Hukuk Dergisi, C.10, Sayı 113, Mayıs 2012, s. 17 vd.

Kanun ve Değişiklikleri	Denetime Tabi Şirketler	Denetimin Türü
6102 sayılı Kanun (RG.14.2.2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Anonim Şirket</li> <li>Limited Şirket</li> <li>Paylı Komandit Şirket</li> </ul>	<p>Yeminli Mali Müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavirden oluşan <b>bağımsız denetçi (m.400)</b></p> <p>* 4572 sayılı Kanuna tabii kooperatifler (m. 5)</p>
6335 sayılı Kanun (RG.30.6.2012)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Anonim Şirket</li> <li>Limited Şirket</li> <li>Paylı Komandit Şirket</li> </ul>	<p>TTK.m.397/4 gereğince Bakanlar Kurulu Kararı'ndaki ölçütler ve m. 400 gereği <b>bağımsız denetim</b></p>
6455 sayılı Kanun (RG.11.04.2013)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Anonim Şirket</li> <li>Paylı Komandit Şirket</li> </ul>	<p>AŞ.ler, 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve Paylı Kom. Şti.ler (TTK.m.565/2) Bakanlar Kurulu Kararına göre ya <b>bağımsız denetim</b> ya da <b>KGMSDK'ce belirlenen denetim---</b></p> <p>***Ltd.Şti.ye bağımsız denetim dışında denetim yok</p>

#### V. DENETİME TABİ ŞİRKETLERİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BAKANLAR KURULU KARARI VE BU KARARA BAĞLANAN HUKUKİ SONUÇLAR

6102 sayılı Kanununun 397. maddesinin 4. fıkrasında, denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği hükme bağlanmıştır. “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine ilişkin Bakanlar Kurulu

Kararı’’ da yayınlanmış bulunmaktadır<sup>32</sup>. Bakanlar Kurulu Kararı’nda, her ne kadar sadece denetime ilişkin bir düzenleme yapılmış ise de bu düzenleme dolaylı olarak başkaca bir takım hukuki sonuçları da doğurmuştur. Bunlar aşağıda tek tek ele alınacaktır.

### **1. Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesi**

Bakanlar Kurulu Kararının doğrudan etkisi ve düzenlemek istediği alan denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesidir. Nitekim Karar incelendiğinde bunun da yapıldığı görülür. Bakanlar Kurulu Kararı ile denetime tabi olacak şirketler, üç kategoride belirlenmiş ve buna ilişkin temel kriterler konulmuştur.

### **2. İnternet Sitesi Kurma Yükümlülüğü**

TTK.m.1524’te denetime tabi olacak şirketler için internet sitesi kurma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu çerçevede Kanunun bir çok maddesi, yürürlük için Bakanlar Kurulu Kararını beklemekte idi. Zira Kanuna göre TTK.m.397/4 anlamında bağımsız denetime tabi şirketlerin internet sitesi kurma zorunluluğu vardı. Bakanlar Kurulu Kararı yayınlanmadan hangi şirketlerin denetime tabi olacağı bilinemediğinden böyle bir zorunluluğun da olmayacağı tabiidir. Bu çerçevede aslında internet sitesi kurma yükümlülüğüne ilişkin hükümlerin de yürürlük tarihi ayrıca ele alınıp değerlendirilmiştir ve bu, bir başka çalışmanın konusudur.

Ancak yine belirtmek gerekir ki, Geçici 8. maddeye göre,1524 üncü maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurulan denetime tabi sermaye şirketlerinden internet sitesine sahip olanlar söz konusu maddenin yürürlüğünden itibaren üç ay içinde internet sitelerinin belli bir bölümünü 1524 üncü maddedeki içeriklerin yayımlanmasına özgülemek, internet sitesi olmayanlar ise aynı süre içinde internet sitesi açmak ve bu sitenin belli bir bölümünü anılan maddedeki içeriklerin yayımlanmasına özgülemek zorundadır. Burada yine belirtmek gerekir ki, internet sitesinin kurulmasına bağlanan sonuçlar da sürekli olarak denetim kriterlerine göre değişecek demektir. Bunun hukuki güvenilirlikle ve internet sitesi yükümlülüğünü getiren düzenlemenin amacı ile ne ölçüde bağdaştığı sorgulanmaya değerdir.

---

<sup>32</sup> Bkz. 23/1/2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmî Gazete.

## VI. BAKANLAR KURULUNCA BELİRLENEN KRİTERLERE GÖRE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK SERMAYE ŞİRKETLERİ

TTK'nun 397. maddesine göre, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş şirketler Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen ölçütleri karşılıyor ise bağımsız denetime tabi olacaktır. Buna karşın eğer Bakanlar Kurulu Kararında belirlenmiş ölçütler sağlanmıyorsa bu durumda limited şirketler için bir denetim olmayacak buna karşın diğer sermaye şirketleri için TTK.m.397/5 çerçevesinde denetim gerçekleştirilecektir.

Bakanlar Kurulu Kararı incelendiğinde, bağımsız denetime tabi olmak bakımından karşımıza birbirinden farklı üç şirket grubu çıkmaktadır:

### 1. Genel Ölçütleri Karşılaman Şirketler

Bu şirketler, Bakanlar Kurulu Kararında sayılan (I) ve (II) nolu liste dışında bulunan ve Bakanlar Kurulu Kararının 3. maddesine göre, tek başına ya da bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte belirlenen üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketlerle yine ekli listede verilen şirketler, bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır. Belirlenen ölçütler şunlardır:

- a. Aktif toplamı yüzelli milyon ve üstü Türk Lirası,
- b. Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon ve üstü Türk Lirası,
- c. Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.

Şirketlerin bağımsız denetime tabi olması için bir hesap döneminde bu ölçütleri tutturması kafi olmayıp ardarda iki hesap döneminde ölçütleri tutturmaları gerekir. Aynı şekilde iki hesap döneminde ölçütler tutturulamaz ise ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden %20 aşağı düşülürse bu durumda müteakip hesap döneminde bağımsız denetimden çıkılacaktır (BKK, m.4/1).

Bu şirketler, şayet Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen (I) ve (II) nolu liste içinde iseler bu durumda bu şirketlerin kural ve ölçütlerine bağlı olacaktır.

Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşıp aşılmadığının belirlenmesinde şirketin aktif toplamı ve net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları son iki yıldaki finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından da son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı esas alınır (BKK.m.4/2). Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunanlarda da yine aynı esasa göre, ancak bu sefer bağlı ortaklıkların kendileri arasındaki işlemler çıkarılarak aktif toplam ve net satış hasılatı bulunur (BKK.m. 4/3).

Burada Avrupa Birliği ülkelerinde sadece küçük şirketlerin denetimden muaf tutuldukları görülür. Küçük ve orta şirketler ise denetime tabi tutulmuştur. Bu çerçevede küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeleri belirleyen ölçütler, Bakanlar Kurulu Kararındaki ölçütlerden daha farklıdır<sup>33</sup>.

### **2. (I) Nolu Listede Sayılan Şirketler**

Bu listede sayılan şirketlerin büyüklükleri ve ölçütleri tutturup tutturmadığı önemsizdir. Bu şirketlerin özel nitelikleri sebebiyle her zaman bağımsız denetime tabi olacakları öngörülmüştür.

Bunlar, Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler (yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, ipotek finansmanı şirketleri gibi), Bankacılık Kanunu uyarınca BBDK düzenleme ve denetimine tabi olan (bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal kiralama şirketleri gibi) şirketler, sigorta şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri, İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen şirketler ile kıymetli maden aracılık kurumları, Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri, Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca kurulan anonim şirketler, ulusal karasal ve uydu ve kablolu hizmet sağlayan yayın kuruluşları bağımsız denetime tabidir.

Listede herhangi bir ölçüt aranmaksızın denetime tabi olacak olan şirketler incelendiğinde, bunların genel itibariyle güvene dayalı işlemleri gerçekleştiren, fon toplayan ya da yine güven esaslı emanet kabul eden şirketler olduğu görülür. Bu nedenle bu tür şirketlerin herhangi bir ölçüt aranmaksızın denetime tabi olması öngörülmüştür.

### **3. (II) Nolu Listede Sayılan Şirketler**

Bu listede sayılan şirketlerin (I) nolu listede olduğu gibi güven esaslı fon ya da varlık toplayan şirketler olmadıkları, buna karşın sermayesinin bir kısmının kamu kuruluşu, dernek ya da vakıflarca konulan şirketler, yayıncılık alanında faaliyet gösteren şirketler, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Hizmetleri ve İletişim Kurumu denetimine tabi şirketler, TMSF'ye devredilmiş bankalar, EPDK denetimine tabi şirketler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile

<sup>33</sup> Bu konuda bkz. Avusturya'da küçük şirketler, bilanço toplamı 3,65 milyon, ciro toplamı 7, 3 milyon Euro ve çalışan sayısı 50 olmalıdır. Orta ölçekteki şirketler ise bilanço toplamı 14,6 milyon, ciro toplamı 29, 2milyon Euro ve çalışan sayısı 250 olmalıdır. Orta büyüklüğü aşan şirketler ise büyük ölçekte şirket sayılır. Bu ölçütlerden ikisi en az aşılmalıdır. (Ulrich Kraßnig, Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung in Österreich im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen, Vienn 2007, s. 36)

belediyeye ait Şirketler oldukları görölür. Burada bu Şirketler için genel ölçütlerden ayrılınmaktadır. (I) nolu listede olduğu gibi ne olursa olsun denetlenmek yerine genel ölçütlerin düşürüldüğu görölür.

Bu listede sayılan ölçütlerin neye göre belirlendiği ve farklılaştırıldığına yönelik herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak bazen aktif toplamı bazen net satışı ya da çalışan sayısının tersine azaltılıp artırıldığı görölmektedir. Muhtemel sebeplerden biri bu sektörlerdeki bilgilere göre bu farklılaştırmanın yapılmış olduğudur.



TABLO 1: Bakanlar Kurulu Kararındaki (II) Nolu Şirketler Listesi

Şirketler	Aktif Toplamı	Yıllık Net Satış Hasılatı	Çalışan Sayısı
Buna göre sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına ait doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler	40 milyon ve üstü Türk Lirası	50 milyon ve üstü Türk Lirası	125 ve üstü
Yurt çapında günlük gazete yayımlayan şirketler	50 milyon ve üstü Türk Lirası	75 milyon ve üstü Türk Lirası	175 ve üstü
Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi şirketler	75 milyon ve üstü Türk Lirası	100 milyon ve üstü Türk Lirası	250 ve üstü
Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi şirketler	75 milyon ve üstü Türk Lirası	100 milyon ve üstü Türk Lirası	250 ve üstü
Sermaye Piyasası araçları borsada işlem görmemekle birlikte SPK uyarınca halka açık şirketler	15 milyon ve üstü Türk Lirası	20 milyon ve üstü Türk Lirası	50 ve üstü
Halen faal olan ve TMSF şirketleri ile Bankalar Kanunu ve Bankacılık Kanunu uyarınca Fon tarafından devralınan ve şirketler	150 milyon ve üstü Türk Lirası	200 milyon ve üstü Türk Lirası	500 ve üstü
Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında KHK kapsamında faaliyet gösteren KİT ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyeye ait şirketler	40 milyon ve üstü Türk Lirası	50 milyon ve üstü Türk Lirası	125 ve üstü

Hemen belirtmeliyim ki, Bakanlar Kurulu Kararının 4/1. maddesinde belirtilen ve yukarıda izah edilen uygulama esasları bu (II) liste için de geçerli olacaktır. Yani denetime tabi olabilmesi için en az iki hesap döneminde bu ölçütlerin tutturulması ve denetimden çıkması için de iki hesap döneminde ölçütler tutturulamaz ya da bir hesap döneminde iki ölçütte %20'lik bir azalma olursa bağımsız denetime tabi olmaktan çıkılır.

Aşağıdaki tabloda bağımsız denetime tabi olacak şirketler için getirilen ölçütler ve bu ölçütlerin altında kalınması halinde geçerli olacak denetim bir tablo halinde gösterilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, Bakanlar Kurulu Kararında yer alan (II) nolu listede yer alan ölçütler tutturulamadığı takdirde de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görüşü alınarak Bakanlıkça çıkarılan yönetmelikle belirlenen denetimin geçerli olacaktır. Yani diğer bir ifade ile (II) nolu listenin ölçütlerinin bulunmadığı hallerde, anonim, paylı komandit ve 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler, yine TTK.m.377/5'te belirlenen denetime tabi olacaktır.

Tablo:

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 500 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?	
1/1-31/12 2011	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl	397/5
1/1-31/12 2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl	397/5
1/1-31/12 2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Referans yıl	397/5
1/1-31/12 2014*	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir	-
1/1-31/12 2015	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir	-
1/1-31/12 2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir	397/5

## VII. BAĞIMSIZ DENETİMİN TEMELLERİ VE KRİTERLERİ

### 1. Bağımsız Denetimin Temelleri

Bağımsız denetimin temelleri ifadesi ile kastedilen, denetimin hangi ilkelere göre yapılacağını belirlemesidir. Denetim, TTK.m.397'de belirtildiği üzere, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayınlanan ve uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye denetim

standartlarına göre yapılacaktır. Görüleceği üzere, burada denetimin temeli, uluslararası denetim standartlarıdır<sup>34</sup>. Uluslararası denetim standardı ile kasdedilen, Uluslararası Denetlemeleri Uygulama Komitesi'nin (International Federation of Accountants'ın -IFAC) tavsiyeleridir<sup>35</sup>. Türkiye Denetim Standartları ise, uluslararası denetim standartlarına uyumlu olan ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından çıkarılan standartlarıdır<sup>36</sup>.

Neden Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları kullanılmaktadır? Bu sorunun cevabı farklı bakış açlarına göre farklı verilebilir. Bunlardan ilkinde göre birbirinden farklı esaslara göre kullanılan uluslararası standartlar, sermaye piyasaları için maliyetleri artırmaktadır. Yine farklı standartların kullanılması, sermaye maliyetini de artırmaktadır. Zira raporlanan bilgiler güvenilir değildir. Bir başka neden de hiçbir ulusal standart belirleyici, muhasebe sorunlarına bulunabilecek çözümler konusunda tekele sahip değildir. Yine hiç bir ulusal standart koyucu, uluslararası standart koyabilecek nitelikte değildir. Aynı şekilde bu alanda zorluklara da işaret edilmektedir<sup>37</sup>.

Uluslararası denetim standartlarının amacı ve dünya üzerinde uluslararası muhasebe standartlarına geçişin temel gerekçesi, sınırları ortadan kaldırılan bir dünyada yeknesak bir değerlendirme sisteminin kurulmasıdır<sup>38</sup>. Aslında benzeri düzenlemeler, bir çok Avrupa ülkesinde de yaşanmıştır<sup>39</sup>.

## 2. Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimin öngörülmesinin birbirinden farklı amaçları vardır. Bu amaçlar, aslında birbirinden bağımsız olmayıp birbirini tamamlayan amaçlardır.

---

34 Kanunun 88. maddesinin 6335 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki halinde, IFRS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kavramı yer almakta idi.

35 Bu konuda geniş bilgi için bkz. Ahmet Başpınar, Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, s.35 vd. (<http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliyedergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunya.da.pdf>).

36 Ünal Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, İstanbul 2013, s. 418.

37 Ulf Nilsson (Çev: Gül Okutan Nilsson), "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları", HPD, Ağustos 2005, Sayı 4, s. 46 vd.

38 Großfeld: Immer langsam voran - aber doch weiter: Bilanzrechtsreformgesetz, NZG 2004 Heft 9, s. 394.

39 Slota Henssler, Der Befreiungstatbestand des § 292a HGB - Nur eine Zwischenlösung?, NZG 1999 Heft 23, s. 1134.

**a. Kontrol**

Şirketin denetimi, sadece ortakların şirketten bilgi alması ile sağlanamaz. Şahıs şirketlerinde ortakların şirketi sınırsız denetleme haklarına karşın (kollektif şirketlerde TTK.m.225), sermaye şirketlerinde ortaklar çoğu kez yönetimi denetim vasıtasıyla, diğer ortaklar ve bazen de halka açık ortaklıklarda olduğu gibi yatırımcılar ancak bağımsız denetim yoluyla denetleyebilir. Anonim şirketin şirketten bilgi alma hakkı gibi hakları sıralanabilirse de düşünüldüğünde (TTK.m. 437) bunun son derece yetersiz bir denetim yolu olduğu anlaşılır.

Bu nedenle, denetimin ilk amacı, ortaklığın ve hesaplarının kontrolüdür. Bu çerçevede denetim, başta pay sahipleri olmak üzere menfaat gruplarının şirketi etkin kontrol mekanizması olarak karşımıza çıkar<sup>40</sup>.

Bilhassa bir taraftan sorumluluk davaları yoluyla şirketin kontrolü sağlanır iken diğer taraftan denetim raporuna göre doğrudan yönetimin görevden uzaklaştırılması işlevine de sahip bir denetim sistemi de öngörülmüştür (TTK.m. 403/5).

**b. Bilgilendirme**

Denetimin diğer bir amacı da şirket ortaklarının ve diğer menfaat sahiplerinin bilgilendirilmesidir. Bazı hallerde denetim sonucu ortaya çıkan sonuçlar, kontrol amaçlı değil, bilgilendirme amaçlı kullanılır. Bağımsız denetim sonrasında ortaya çıkan doğru bilgiler sayesinde şirket ortaklarının, genel kurullara bilinçli bir şekilde katılımı sağlanacaktır. Bağımsız denetim sonrasında ortaya çıkarılan bilgiler, aynı zamanda yönetim kuruluna karşı açılacak sorumluluk davalarında da önem kazanır.

Bağımsız denetimin yapıldığı şirketin web sayfasında söz konusu bilgilerin yayınlanması da şirketin kredi ilişkisine girdiği çevrenin ya da şirketlerle diğer hukuki işlemlere girecek olan kimselerin kararlarında etkili olacaktır.

Bu çerçevede denetim raporlarının açık, şeffaf ve kanuna uygunluk, anlaşılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun olması zorunludur (TTK.m. 515). Bu nitelikte olmayan bir denetim raporunun bilgilendirme işlevi yoktur.

**c. Geçerlilik İşlevi**

Denetim raporunun bir diğer amacı da genel kurul ve finansal tabloların

---

<sup>40</sup> Ebke, Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage, München 2013, HGB § 316 Pflicht zur Prüfung, Rn. 25 vd.

geçerliliğinin sağlanmasıdır. TTK.m. 397 ve devamında denetimden geçmemiş finansal tabloların geçersiz olacağı hükme bağlanmıştır. Bundan öte, aslında genel kurulda denetim raporunun sonucuna göre finansal tabloları ve yönetim kurulu faaliyet raporunu onaylamaktadır<sup>41</sup>.

### 3. Bağımsız Denetimin İlkeleri

Bağımsız denetimin Kanundan ve denetimin esasından kaynaklanan ilkelerine kısaca temas etmek gerekir. Bu ilkelerin bir kısmı 6102 sayılı Kanun'da bir kısmı Denetim KHK'sında belirlenmiştir. Bir kısmı da denetimin tabiatından kaynaklanmaktadır.

1. Denetim, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılmalıdır (TTK.m.397). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 1. maddesine göre bu standartları belirleme yetkisi, Kurum'a bırakılmıştır.

2. Denetim, Kanun'a uygun bir şekilde yapılmalıdır (TTK.m.398/I). Denetimin kanuna uygun yapılmasını iki başlık altında ele almak mümkündür. İlki, denetimin asgari sınırını Kanun belirler. Denetimin geçerli olabilmesi için en azından asgari unsurları sağlayan bir denetim olması gerekir. Bir diğer ifadeyle geçerli bir denetim için, kanuni sınırlara riayet edilmelidir. Şirketin finansal tabloları, yıllık raporları ve şirket muhasebesidir. İkincisi ise, denetimin şeklidir. Denetim ise hesapların doğruluğu, defter ve diğer belgelerin eksiksiz olduğu, usule ve genel kabul gören muhasebe ilkelerine uygunluğu esasına göre yapılır.

3. Denetim, noktasal değil bütünsel ve süreklidir<sup>42</sup>. Bunun anlamı ise denetimin sadece belirli bir ya da bir kaç hususa ilişkin olmayıp birbiri ile bağlantılı bir denetim olmasıdır. Bu çerçevede yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda şayet bir takım finansal bilgiler varsa bunların diğer finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı kontrol edilir (TTK.m. 397/1). Denetimin sürekliliğinin yansıması da TTK.m.397/3'te görülmektedir.

4. Denetim bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık, kamunun güveninin temeli ni oluşturmaktadır<sup>43</sup>. Eğer denetim ile şirket arasında bir altlık üstlük ya da

<sup>41</sup> Ebke, HGB § 316 Pflicht zur Prüfung, Rn. 28.

<sup>42</sup> Bkz. Gerekçe, m. 397.

<sup>43</sup> Bu konuda geniş bilgi için bkz. Şaban Uzay, Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı, s. 2 vd. ([http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay\\_d1e.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf)) (son erişim tarihi: 18.09.2013).

işveren ilişkisi yahut diğer bir menfaat bağı olursa denetim, amacına ulaşmaz. Denetimin bağımsızlığı bağımsızlık konusunda en çok sorun olan husus, denetçilerin aynı zamanda danışmanlık hizmeti de vermesidir<sup>44</sup>. Yine denetçilerin genel kurul tarafından seçilmesi de bağımsızlığı sağlayan unsurlardan biridir. Ancak burada uygulamada genel kurula yönetim kurulunun bu denetçileri tavsiye edeceği de bir vakiadır<sup>45</sup>.

5. Denetim, denetçilik mesleğinin gerekleri ile denetçilik etiğine uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir (TTK.m. 398). Bu çerçevede aslında denetçilik gerekleri ve etiği ayrı bir başlık halinde ele alınmalıdır.

6. Dürüst resim ilkesine uygun bir denetim yapılmalıdır (TTK.m.398/1 ve 515). Bu ilke, aslında Anglo-Amerikan hukuk sistemi kökenlidir. Bu sistemde true and fair view ibaresi ile anılmaktadır<sup>46</sup>. Denetimde dürüst resim ilkesi, genel bir ilkedir. Bunun anlamı, bu ilkenin, sadece anonim şirketler için geçerli olmayıp diğer sermaye şirketleri için de geçerli olmasıdır<sup>47</sup>. Dürüst resim ilkesi, bilançonun, finansal tabloların ve gelirlerin gerçek durumunun belirlenmesini ifade eder. Kanunun gerekçesinde de dürüst resim ilkesini, bir üst norm olarak belirlemiştir<sup>48</sup>.

7. Denetimin devredilmezliği: Denetim görevi, devredilemez. Genel kurul ya da yönetim kurulunun münhasır yetkileri dışında kalan yetkileri, yine esas sözleşme ve Kanun'a uygun olarak devredilebilir. Buna karşın Kanun'da denetim görevinin devredilmesine ilişkin bir düzenleme olmadığı gibi, denetimin mahiyeti de denetimde devrinin yasaklanmasını gerektirir. Bu nedenle genel kurul tarafından seçilmiş olan bir bağımsız denetçinin üstlendiği denetimi bir başkasına devre imkan yoktur. Yine bu konuda genel kurulun bağımsız denetçiyle yapacağı sözleşmede buna ilişkin bir hükmün de konulamaması gerekir.

---

44 Krassner, s. 44.

45 Bu konuda bkz. Sebastian Naujoks, Informationsintermediäre: Unabhängigkeit der Abschlussprüfung als Europäische Herausforderung, Norderstadt, 2011.

46 Henrik Michael Ringleb/Thomas Kremer/Marcus Lutter/Axel v. Werder, Deutscher Corporate Governance Kodex, 4. Auflage, München, 2010, Rn. 116; Bu ilke, Alman hukukuna da Avrupa Birliği Direktifi'nin etkisi ile girmiştir. HGB 264/II'de ilkeleştirilmiştir (Bernhard Großfeld, Internationale Standards der Rechnungslegung, NZG 1999, s. 1143 vd.).

47 Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 2. Auflage München 2008, HGB § 264 Pflicht zur Aufstellung, Rn. 24 vd.

48 Bkz. Gerekeçe, m. 515.

8. Denetimde şirket sırlarının korunması: Denetim faaliyetinde denetçiler, şirketin bir çok sırrına vakıf olabileceklerdir. Bu nedenle şirket sırlarının korunması önemlidir. Ticari sır, bağımsız ekonomik bir değeri olan veya iktisadi faaliyetlerde sahibi lehine bir rekabet avantajı sağlayan aleni olmayan (sadece sınırlı bir çevrede bilinen) ve sahibinin gizli kalmasını istediği her türlü bilgidir<sup>49</sup>. Diğer bir tanıma göre de, sır aleni olmayan, sahibi tarafından gizli kalması istenen ve sahibinin gizli kalmasında menfaati olan her türlü duruma ilişkin bilgidir<sup>50</sup>. Bu bilginin kamuya mal olmamış olması, bunun herkesçe değil, ancak bir ya da az sayıda kişi tarafından bilinir olması gerekir. Denetime ilişkin çok sayıda kanuni düzenlemede denetçilere özel bir sır saklama yükümlülüğü getirilmiştir. Buna, Sigortacılık Kanunu'nun 31/A hükmü ve Kooperatifler Kanunu'nun 68. maddesi örnek olarak gösterilebilir.

## VIII. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN KONUMU

### 1. Karma Bir Hukuki İlişki

Bağımsız denetçilerin şirketle ilişkisi, temel itibarıyla sözleşmesel bir ilişkidir. Denetçinin seçimi, genel kurulun kararı ile şirket içinde tamamlanmakla birlikte, denetçinin taraf olmasını gerektiren bir sözleşme ilişkisinin varlığına bağlıdır. Buna karşın denetçilerin hukuki konumu, şirketle aralarındaki ilişkinin durumu kanun tarafından belirlenmiştir. Bir yönüyle denetçilerle şirket arasındaki ilişkinin bir tarafı sözleşme ile belirlenmiş diğer tarafı ise kanunun emredici hükümleri ile düzenleme altına alınmıştır. Bu yönüyle ele alındığında denetçilerle şirket arasındaki sözleşme özgürlüğü, içerik bakımından sınırlandırılmıştır.

Denetçilerin görevi ve görevinin içeriği, raporlarının hazırlanması, görevden alınabilmesi ve raporlarının etkileri, şirketle denetçi arasındaki görüş farklılıklarının mahkemece giderilmesi hususları, tarafların sözleşme ile serbestçe kararlaştırabilecekleri konular değildir, bunların her birisi Kanunla düzenlenmiştir.

Denetçi raporunun yönetimi etkilemesi ve şirketin risklere karşı tedbirler almasını sağlayan raporlamaları da düşünüldüğünde kanuna dayanan bir güce sahip olduğu bir kere daha görülür.

---

<sup>49</sup> Mehmet Emin Bilge, Ticari Sırların Korunması, Ankara 2005, s. 5.

<sup>50</sup> Aslı E. Gürbüz Usluel, Anonim Şirketlerde Ticari Sırrın Korunması, İstanbul 2009, s.6.

## 2. Denetçiler, Şirketin Organı Olmadıkları gibi Yönetim Kurulunun da Yardımcı Personeli Değildir

6102 sayılı Kanun'un sistematüğinde, denetçiler artık bir organ olmaktan çıkarılmıştır<sup>51</sup>. Buna karşın, Türk Ticaret Kanunu'nda denetçinin organ olmadığını ve denetimin bağımsızlığının da organ olmamayı gerektirdiği söylesek de Kanun'da bunu zayıflatan düzenlemeler de vardır. Örneğin, denetçinin sorumluluğunu düzenleyen 554. madde, adeta bir organ mantığından hareketle konuyu düzenlenmiştir<sup>52</sup>.

Denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı da organ olmamasını gerektirmektedir. Ayrıca, şirketle denetçiler arasındaki görüş ayrılıklarının mahkemece giderilmesi, genel kurulun bu konuda karar alamaması da (TTK.m.405) denetçilerin organ olmadığını gösterir.

Denetçiler, yönetim kurulunun yardımcısı da değildirler. Özellikle, denetçilerin olumsuz görüş bildiren raporları ile görevden alınmaları da bunun bir ispatıdır (TTK.m.403/5).

Hemen belirtelim ki, şirketin organı olmayan sadece bağımsız denetçiler değildir. Bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketler için TTK.m.397/5'te getirilen denetçi dahi, şirketin organı değildir. Denetime tabi olmayan şirketlerin genel kurullarında da kanaatimizce denetçi seçilmesine ilişkin karar alınmaz<sup>53</sup>.

<sup>51</sup> Bu yönde görüşler için bkz. Hasan Pulaşlı, Şirketler Hukuku, s. 1105; Oruç Hami Şener, Ortaklıklar Hukuku, Ankara 2012, s. 418; Fatih Bilgili/Ertan Demirkapı, Şirketler Hukuku, Bursa 2013, s. 414; İsmail Kırca/Feyzan Hayal Şehirali Çelik/Çağlar Manavgat, Anonim Şirketler Hukuku C.1, Ankara 2013, s. 393; bu konuda geniş açıklamalar için ayrıca bkz. İsmail Cem Soykan, Anonim Ortaklıklarda Organ Yokluğu, İstanbul 2012, s. 316 vd.; aksi görüşte Murat Alışkan, Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Anonim Şirketleri Denetlemesi ve İlgili Fesih Davaları, İstanbul 2007, s. 235 vd.

<sup>52</sup> Kırca/Şehirali Çelik/Manavgat, s. 394. Yazar, burada TTK.m. 559'un isabetsizliğine de değinmektedir. Ancak kanaatimce burada kuruluş işlemleri de konu edildiğinden madde metninde geçen 'denetçi'nin yine 6335 sayılı Kanun'la kaldırılan 'işlem denetçisi' olduğu yönündeki yorum daha isabetlidir (bkz. Abuzer Kendigelen, Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, İstanbul 2011, s. 410). Madde gerekçesi ise, bu maddenin 6762 sayılı Kanunun 310. maddesinin tekrarı olduğundan bahsetmektedir. eTK.m.310'da ise açıkça murakıplardan bahsedilir.

<sup>53</sup> Nitekim Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 29.04.2013 tarihinde yayınladığı Bakanlık Görüşü'nde de bu husus vurgulanmaktadır: 'Bu itibarla, ilgililerde yanlış izlenim uyandırılmaması ve tescil edilecek bir olgunun Kanun veya Yönetmelikte dayanağının bulunması gerektiği hususları dikkate alınarak; Kanunun 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin denetlenmelerine ilişkin anılan yönetmelik çı-



Yine belirtelim ki, aslında 6102 sayılı Kanunda öngörülen, 6762 sayılı Kanundaki ifadesiyle ‘murakabe’dir. Murakabe, sadece kontrolü değil aynı zamanda gerekli müdahale yetkilerini de içeren bir kavramdır. Ancak 6762 sayılı Kanun’da öngörülen sistemin adı murakabe, ancak içeriği sadece denetim ve kontroldü. Yeni Kanun’da adı bağımsız denetim olmasına karşın içeriği, murakabedir. Denetçilerin şirkete yön verebilmesi de onun bir organ olmadığı ve nihayetinde genel kurulun tasarrufu dışında işlemler yapabildiğini gösterir.

### **3. Denetim, Zorunludur**

Türk Ticaret Kanunu’nun 397. maddesinde öngörülmüş bulunan gerek bağımsız denetim gerekse diğer şirketler için öngörülen denetim zorunludur (TTK.m. 399/6). Ayrıca denetimden geçmemiş finansal tablolar da düzenlenmemiş hükmündedir (TTK.m.397/2). Öngörülen denetimin yaptırılmaması halinde ayrıca bu durum Yönetim Kurulunun sorumluluğuna neden olabilir.

### **4. Denetimi Yapacak Denetçiler Her Yıl Yeniden Seçilmelidir**

Denetimi yapacak denetçilerin her yıl yeniden yapılması zorunludur. TTK.m.399/1’e göre, denetçi, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmelidir. Bu ilkenin de istisnası bulunmamaktadır. Bir denetçinin sonraki yılda seçilmeden görevine devam etmesi halinde düzenleyeceği raporlar yok hükmündedir<sup>54</sup>. Buna karşın geç de olsa, bir denetim yılı bittikten sonra yapılan genel kurulun dönem ortasında seçtiği aynı denetçiler olsa bile bu halde yokluktan bahsedilemez. Buna karşın, genel kurulun önceki denetçinin raporundan sonra geçmişe etkili bir seçim yapması kabul edilemez. Bu ilkenin getirilmesinin amacı ise, denetleme faaliyetinin amacı ile açıklanmakta ve denetçilerin bir yıldan fazla bir süre ile bağlı olmalarının önüne geçilmesi ve görevin bilinçli yapılmasıdır<sup>55</sup>. Ancak bu düşünceye katılma imkanı yoktur. Zira burada denetçinin denetim raporunda bir daha seçilme kaygıları olabileceği göz ardı edilmiş gibidir.

---

karılncaya kadar, bağımsız denetime tabi bulunmayan şirketlerin genel kurullarınca denetçi seçimine ilişkin bir karar alınmayacağı ve dolayısıyla böyle bir kararın tescil ve ilan edilemeyeceği değerlendirilmektedir’ (bkz. <http://www.ticaretkanunu.net/bakanlik-gorusu-bagimsiz-denetime-tabi-bulunmayan-anonim-sirketlerin-genel-kurullarinda-denetci-secilemeyecegi/>).

<sup>54</sup> Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları, s. 425.

<sup>55</sup> Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları, s. 425.

### 5. Görev Teminatı

Denetçinin görevden alınmasının sıkı şartlara bağlanmasını ifade etmektedir. Bu konuda aşağıda açıklamalar yapılacağı için burada konunun ayrıntılarına girilmemiştir.

## IX. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI

Denetime tabi olacak asgari unsurlar, sınırlı bir şekilde sayılmıştır<sup>56</sup>. Denetim kapsamına tabi iki unsur vardır. Bunlardan biri şirket ve topluluğun finansal tablolarıdır. Diğeri ise yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporudur. Denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar (TTK.m. 398/1). Bu yönüyle denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun TTK.m. 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacaktır (TTK.m. 398/1).

Denetçinin raporunun içeriği ise Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenir. Denetim, tutarlılık, doğruluk ve gerçeğe uygunluk denetimidir. Buna karşın denetim, anonim ortaklığın yatırım politikaları, istihdam ya da şirketin hedeflerine uygunluğu açısından yapılmaz<sup>57</sup>.

Finansal tabloların ne olduğuna ilişkin TTK.m.68’de getirilen düzenleme ile tacirler bakımından içerik netliğe kavuşturulmuş gibidir. Buna göre, bilanço ve gelir tablosu, yılsonu finansal tabloları oluşturur. Ancak TTK.m.514’e göre anonim ortaklıkların Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen finansal tabloları hazırlar. Bu düzenleme TTK.m.517’ye göre şirketler topluluğu için de uygulanır. Türkiye Muhasebe Standartları’na göre finansal tablolar, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, özvarlık değişim tablosu, kar dağıtım tablosu ve eklerden oluşur<sup>58</sup>. Finansal tabloların amaçları yatırımcılar, kredi verenler ve

<sup>56</sup> Doktrinde, denetimin kapsamının numerus clausus yani sınırlı sayıda olduğu belirtilmiştir (bkz. Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları, s. 431). Kanaatimce bu şekilde bir izahat isabetli değildir. Zira Kanun, denetime tabi tutulacak unsurları sınırlı sayıda saymamıştır. Kanunun saydığı, zorunlu asgari unsurlardır. Yoksa sınırlı sayı ile bir sayımdan bahsedilemez. Denetim kapsamında olmayan bir takım unsurların da denetiminin şirket tarafından yapılması talep edilirse buna bir engel olmasa gerektir.

<sup>57</sup> Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları, s. 431.

<sup>58</sup> Bkz. Nadir Özşahin, Finansal Tablolar, Analizi ve Yorumlanması, (<http://www.iktisatlilar.net/index.php?option=comcontent&view=article&id=242:finansal>); Ali İhsan Akgün, Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.*, Yönetim ve Ekonomi 19/2

diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak ve varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır.

Yıllık faaliyet raporu, çıkarılmış bulunan ‘şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik’in<sup>59</sup> 3. maddesine göre ‘yönetim organı tarafından Kanuna ve bu Yönetmeliğe göre düzenlenen, şirketin ilgili yıla ilişkin faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunun doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtıldığı, şirketin gelişmesinin ve karşılaşılması muhtemel risklerin belirtildiği raporu’ ifade eder. Yıllık faaliyet raporunun içeriğinde, genel bilgiler, yönetim organı üyeleri ile üst düzey yöneticilere sağlanan mali haklar, şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları, şirket faaliyetleri ve faaliyetlere ilişkin önemli gelişmeler, finansal durum, riskler ve yönetim organının değerlendirmesi ile diğer hususlar bulunur (Yönetmelik, m. 7). Ayrıca bu Yönetmelik’te bütün bu içeriğe ilişkin geniş açıklama ve düzenlemeler de yapılmıştır (Yönetmelik, m. 8-14)

Bağımsız denetimin Bakanlar Kurulu Kararındaki ölçütleri tutturduğunda hakim şirketin denetime tabi olacağı tabiidir. Buna karşın bağlı şirketin denetime tabi olup olmayacağı tartışmalıdır. Kanaatimce burada bağlı şirketin denetim kriterlerini karşılamadığı için denetime tabi olmayacağı sonucuna ulaşılmalıdır. Zira bağımsız denetimin sadece denetim sonucu bulunmaktadır. Bu sonuç, denetimin masrafları bakımından Kanunun öngörmediği bir masrafı denetime tabi olmayan şirketlere yüklemek anlamına gelecektir. Diğer taraftan yukarıda anlatıldığı üzere, yıllık finansal tabloların düzenlenmemiş sayılması ya da yönetim kurulunun düşmesi gibi sonuçları da vardır. Bu durumda Bakanlar Kurulu Kararında denetim kriterlerini tutturan hakim şirketin bağlı şirketleri ya da iştirakleri, denetime tabi olmamalıdır<sup>60</sup>. Bir an için bunların da zaten TTK.m.397/5 çerçevesinde denetime tabi olacağı düşünülebilirse de bağlı şirketin limited şirket olması ihtimalinde bu düşünce-  
miz daha da doğrulanır.

TTK.m. 398/4’te ise topluluğun finansal tablolarının denetiminden so-

---

(2012) s.11; ayrıca bkz. [http://www.kgk.gov.tr/contentdetail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://www.kgk.gov.tr/contentdetail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html).

<sup>59</sup> Bkz. RG. 28.08.2012, Sayı: 28395.

<sup>60</sup> Benzeri bir görüş, Alman hukukunda da savunulmaktadır, bkz. Ebke, HGB § 316 Pflicht zur Prüfung, Rn. 6.

rumlu olan denetçi, topluluğun konsolide<sup>61</sup> tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceleyeceğinden bahsedilmektedir. Bu çerçevede bu düzenlemeden aksi sonuca ulaşılabileceği düşünülebilirse de eğer topluluk şirketlerinin finansal tabloları konsolide edilmiyorsa denetçi bunları denetlemez. Yine eğer bir konsolide işlemi varsa bu halde, sadece bu şirketlerin finansal tabloları yine hakim şirketin hesaplarını doğrulama bakımından konsolidasyona bağlı uyarlama ve mahsuplar açısından inceler. Buna karşın bağlı şirketin yönetim kurulunun yıllık raporları ise denetim dışıdır. TTK.m.398/4'de ayrıca tabii bir istisna da öngörülmüştür: Bu istisna, konsolidasyona alınan şirketin, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, Kanun'un öngördüğü bağımsız denetimi yaptırdığı hallerdir. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbî tutulmuş olması hâlinde de geçerli olacağı ise aşıkardır. Belirtmek gerekirse, TTK.m.398/4'teki bu açıklamaların, bağlı şirketlerin denetime tabi olmayacağını işaretten başka kanaatimce bir işlevi bulunmamaktadır.

## **X. DENETÇİLERİN GÖREVE BAŞLAMASI VE GÖREVDEN ALINMASI**

Türk Ticaret Kanunu, denetçilerin atanması ve görevden alınmasına ilişkin düzenlemeleri de yapmıştır. Ancak peşinen belirtmek gerekirse, bu konuyu çok açık ve tartışmaya yer bırakmaksızın düzenlediği de söylenemez, aşağıda açıklanacağı üzere bir takım çelişkiler de TTK bünyesinde bulunmaktadır. Burada belki de Kanun'un denetime ilişkin kısımlarının Alman hukukundan özellikle genel kurula ilişkin kısımların ise İsviçre hukukundan alınmasının etkisi vardır<sup>62</sup>.

### **1. Denetçilerin Seçimi**

Bağımsız denetime tabi şirketlerde denetçiler farklı şekillerde seçilebilirler. Bunlardan ilki tabii seçim yolu olarak görünmektedir.

#### **a. Genel Kurulca Seçim**

Denetçinin seçimi, genel kurulun münhasır yetkilerindedir, bu görev bir

<sup>61</sup> Aynı şirketler topluluğunda bulunan şirketlerin muhasebe tablolarının, borç ve alacak işlemlerinin birbirlerine mahsub edilmek suretiyle birleştirilerek ortak bir mali tablo ortaya çıkarma işlemidir.

<sup>62</sup> Bkz. İlgili madde gerekçeleri.

başka organa devredilemez. Genel kurul toplantısı, olağan olabileceği gibi olağanüstü bir toplantı da olabilir. Uygulamada ise, genel kurulun sürekli toplanan bir icra organı olmadığı dikkate alındığında, çoğu halde yönetim kurulunun genel kurulu yönlendirmesi ile seçim yapılacaktır. Bu etki, eleştirilmekte ve sistemin genel kurulun ve ortakların daha da etkin olduğu bir sisteme doğru yönlendirilmesi gereğine işaret edilmektedir<sup>63</sup>. Genel kurulun seçim kararı TTK.m.418'e göre basit nisapla alınır, yani sermayenin en az dörtte birini ya da temsilcilerinin katılımı ile toplanan genel kurulda hazır bulunan oyların çokluğudur. Şirkette şayet tek pay sahibi varsa bu durumda, genel kurulun yetkilerini kullanacak olan da bu ortaktır. Bu halde yapılması gereken, bu ortağın kararını yazılı şekilde sunmasıdır, yazılı şekil geçerlilik şartı olarak belirlenmiştir (TTK.m.408)<sup>64</sup>. Burada genel kurul olarak hareket ettiğini belirten bir tek kişi ortağın aldığı denetime ilişkin kararın kafi olacağını söylemek yeterlidir. Kanaatimce ilave bir yazılı beyana gerek bulunmamaktadır. Yazılılık şartının gerçekleştiği aşıkardır. Bu yönüyle TTK.m.408/3'ü bu açıdan değerlendirdiğimizde, salt yazılılık olarak değerlendirmemekteyim. Genel kurul sıfatıyla hareket ettiği belli ise, bu halde zaten yazılı ve imzalı bir toplantı tutanağı var olacağına göre ilave bir yazılılık şekline gerek yoktur. Nitekim madde metnindeki Alt Komisyon gerekçesi de bu düşüncemizi destekler<sup>65</sup>. Aksine düşüncenin ise zaten ticaretin tabiatı ile de uyuşmadığı kanaatindeyim. Bu gibi hallerde, genel kurul sıfatı olmaksızın denetçi seçiminin tek ortak tarafından imzalanması, genel kurulun münhasır yetkisinde olan bir işin devri anlamına gelir ki, bu seçim geçersizdir.

Denetçinin genel kurul tarafından seçiminde sadece seçilecek olan de-

63 Anita Indira Anand, 'dhareholder Isolation and the Regulation of Auditors', University of Toronto Law Journal, 54, 2004, s. 2 vd. (Naklen: Metin Topçuoğlu, Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu, Ankara 2012, 2. Baskı, s. 85). Topçuoğlu, TTK sisteminde bu endişenin kısmen halledildiğini ifade eder. Zira denetçinin görevden alınabilmesi, haklı sebeplere ve mahkeme kararına ihtiyaç duyar. Kanaatimce endişe baştaki seçime ilişkin yönetimin etkisidir. Denetimin yıllık olduğu düşünüldüğünde bu endişenin bertaraf edilemediği görülür. Yine belirtmeliyim ki, yönetim kurulunun böyle bir seçimdeki etkisinin tamamen ortadan kaldırılması ve seçimin her şeyiyle genel kurula bırakılmasının da çok sayıda mahzuru olabilir.

64 Tek kişi ortaklıklarda yazılılık şartının yerindeligi ve gerekliligi konusunda bkz. Fatih Aydoğan, Tek Kişi Ortaklığı, İstanbul 2012, s. 186-191.

65 Bkz. TTK.m.408 gerekçesi: *Nihayet Tasarının bu maddesine eklenen üçüncü fıkra ile tek pay sahipli anonim şirketlere ilişkin yeni bir hüküm eklenmiştir. 89/667/AET sayılı Konsey yönergesinin 338 inci maddesi gereği olan bu hüküm, tek paysahipli anonim şirketlerde genel kurul kararlarının bu kimliklerinin açıkça anlaşılmasını amaçlamaktadır.*

netçinin belirlenmesi değil hangi şartlarla seçim yapılacağı da belirlenmelidir. Zira en azından mahkemenin denetçiyi seçimindeki kadar da olsa (TTK.m.399) sözleşmenin içeriğinin belirlenmesi de yapılmalıdır. Yine belirtilmelidir ki, uygulamada yönetim kurulunun genel kurula getireceği denetçi alternatiflerinde zaten hangi şartlarla denetçi sözleşmesi yapılacağı belli edilecektir

### **b. Mahkeme Tarafından Seçim**

TTK.m.399/6'da faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçinin seçilememesi halinde yönetim kurulunun veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine denetçinin mahkemece atanacağını hükme bağlamıştır. Aynı fıkrada mahkemenin seçim yapacağı diğer haller ise seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi halleri olarak sıralanmıştır.

Bir kere bu düzenlemenin Türk Ticaret Kanunu sistemi ile örtüşmediğini ifade etmek gerekir. Mahkeme, şirkete ait olayların çözümünde kanaatimce son merci olmalıdır. Bu çerçevede aslında olması gereken TTK.m.410/2'de olduğu üzere, genel kurulun toplantıya çağırılmasıdır. Denetçinin seçiminde de özel bir nisap aranmadığından aslında çözüm burada aranmalı idi. Yine aynı maddede TTK.m.399/6'ya atıf yapılarak denetçinin fesih ihbarında bulunduğu hallerde yönetim kurulunun geçici bir denetçi seçimi yapıp sonrasında genel kurulun onayına gitmek şeklinde getirilmiş olan yasal çözüm (TTK.m.399/9) genel bir çözüm olarak da kabul edilebilirdi<sup>66</sup>. Ancak, kanun koyucunun tercihi, belki de seçimin daha fazla ertelenmemesi gerekçesiyle seçimi mahkemeye bırakmak yönünde cereyan etmiştir.

Mahkemece atanan denetçi, genel kurulca onaya sunulmaz. Genel kurulun mahkemece atanan denetçiyi kabul etmeme ya da onun yerine başka bir

---

<sup>66</sup> Doktrinde TTK.m.399/9'daki atfın aslında TTK.m.399/6'ya değil, TTK.m.399/8'e yapılması gerektiği belirtilir (bkz. Topçuoğlu, s. 87). Kanaatimce bu görüş doğrudur. Her ne kadar TTK.m.399/6'da da denetçinin sözleşmeyi feshinden bahsedilse de kanun yapma tekniği açısından problemlili bir atfın varlığı sonucuna ulaşılmalıdır. Kendigelen de, bu atfın yanlış olduğunu vurgular (s. 251). Ancak ilginç bir şekilde Tekinalp, bu atfın doğru olduğunu (Sermaye Ortaklıkları, s. 427, dn. 7), 'Oysa yollama doğrudur. Çünkü feshi ihbar altıncı fıkrada vardır, bir fıkranın özelliği denetçinin daha göreve başlamış olmasıdır. Sekizinci fıkrada ise göreve başlamış bir denetçi vardır. Bu fıkradaki hallerde denetçilik boşalmaz' ifadeleri ile savunmaktadır. Oysa, henüz sözleşme başlamamış ise feshinden bahsedilemez. Yazarın henüz başlamamış olan bir sözleşmenin feshi ihbarından bahsetmesi kabul edilemez.

denetçi atanması yetkisi de yoktur. Ancak azınlık ve yönetim kurulunun TTK.m.399/4 ve 5'e göre denetçinin görevden alınması davası açabilmesi mümkündür<sup>67</sup>.

Denetçi seçiminin yapıldığı bir diğer hal de TTK.m. 399/4'de belirtilmiştir: Seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde başka bir denetçinin atanması ile mahkeme tarafından görevden alınır. Bu ihtimalde de mahkeme, seçilen denetçiyi görevden alacak buna karşın yerine de yeni bir denetçiyi atayacaktır. Atadığı denetçinin ücretini de emsal bir ücretle ücretlendirecektir (TTK.m.399/7).

### **c. Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi**

Her ne kadar, denetçinin seçiminin genel kurulun münhasır yetkilerinden olduğunu belirtsek bile Kanunun izin verdiği hallerde seçim, başka merci ve organlarca da yapılabilmektedir. Nitekim TTK.m.399/9'a göre 'Denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar'.

Kanaatimce TTK.m.399/9 ile TTK.m.399/6 arasında ciddi bir bağ vardır. Bir kere TTK.m.399/6'nın uygulanabilmesi, şirket yönetim kurulunun denetçi seçim hakkını kullanmaması hallerine hasredilmelidir. Her ne kadar, TTK.m.399/9 atfı, sadece feshe ilişkin yapılsa da, TTK.m.6'da denetçinin görevi red, sözleşmenin feshi, görevlendirme kararının iptal olması, butlanı veya denetçinin kanuni nedenlerle veya görevi herhangi bir nedenle yerine getirememesi hallerinin de aynı nitelikte olduğunu vurgulamaktadır. Bu gibi hallerde şayet yönetim kurulu, dört ay içinde atama yaparsa artık mahkemeye gidilemeyeceği kanaatindeyim.

Görülebileceği üzere yönetim kurulunun seçimi ile denetçi göreve başlamaktadır. Burada genel kurulun onayı, geçmişe yönelik bir onay mıdır, yani bo-

---

<sup>67</sup> Doktrinde Pulaşlı (Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, s. 684, 685) ve onu takiben Topçuoğlu (s.86), azınlığın bu davayı açamayacağı görüşündedirler. Oysa TTK.m.399/4 ve 5'teki düzenlemelerden bu sonuca ulaşılamaz. Belki olsa olsa TTK.m.399/5 çerçevesinde azınlığın dava açma hakkından bahsedilemez denilebilir. Doktrinde Tekinalp de (Sermaye Ortaklıkları, s. 430) mahkeme tarafından atanan denetçilere karşı 399/5'teki davanın açılmayacağı görüşündedir. Kanaatimce bu dar bir yorum olsa gerektir. Zira mahkemenin atama sürecinde herhangi bir dahli bulunmayan ancak denetim dolayısıyla mağdur olabilecek azınlığın elbette korunma hakkı olsa gerektir. Sadece mahkeme denetçi atadı diye böyle bir 399/4 ve 5'teki hakkın ellerinden alınamaması gerekir. Nitekim madde düzenlemelerinden de azınlığa böyle bir davanın yasaklandığı da anlaşılacaktır.

zucu şarta bağlı bir işlem midir? Kanaatimce burada yönetim kurulunun seçimi ile göreve gelen denetçiye genel kurulun onaylamaması, baştan itibaren yönetim kurulunun seçtiği denetçinin yaptığı işlemlerin yok sayılmasını gerektirmez. Yönetim kurulunun seçtiği denetçinin ücreti için de bu durum geçerlidir. Genel kurul denetçilerle yapılmış olan sözleşmeden cayamaz sadece ileriye yönelik olarak bir fesih gerçekleşir. Burada TTK.m.399/2 ve 4'deki usulün takibine ihtiyaç yoktur. Yani diğer bir ifadeyle genel kurul, bu halde onaylamadığı denetçinin sözleşmesini feshetmiş olur. Bu durum, aslında TTK.m.408'in uygulama alanlarından birini oluşturur<sup>68</sup>.

Burada değinmek gerekliliği duyduğum bir diğer husus da yönetim kurulunun seçtiği denetçi hakkında genel kurula bilgi vermesi ve genel kurulu toplantıya çağırılması için bir sürenin öngörülmemiş olmasıdır. Bu hal, yönetim kurulunun sorumluluk nedeni sayılabilir ise de burada denetçi seçiminin fiilen yönetim kurulunca yapıldığı bir vakıa olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **d. Konsolidasyona Tabi Şirketlerde Olağan Seçimi**

Konsolidasyona tabi şirketlerde ana şirketi denetlemek için atanan denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde topluluk finansal tablolarının da denetçisi sayılacaktır (TTK.m.399/III).

### **2. Denetçilerin Görevinin Sona Ermesi**

Denetçilerin görevi farklı nedenlerle sona erebilir. Bunlar, aşağıda alt başlıklar altında incelenecektir.

#### **a. Sürenin Sona Ermesi**

Denetimi yapacak denetçilerin her yıl yeniden seçilmesi zorunludur. TTK.m.399/1'e göre, denetçi, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmelidir. Bu bir yıllık sürenin geçmesi ile birlikte denetim görevi de kendiliğinden son bulur. Denetçinin sonraki yıl için seçilmesi için yeniden genel kurul kararına ihtiyaç vardır. Bir yıldan fazla bir süre için denetçi tayinine ilişkin genel kurul kararı da yok hükmündedir.

#### **b. Genel Kurulca Görevden Alınma (Azil)**

TTK.m.408/2'ye göre, denetçilerin seçimi ve azlinin genel kurulun münhasır yetkilerinden olduğu vurgulanır. Buna karşın TTK.m.399/2, denetçile-

---

<sup>68</sup> Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları, s. 428.



rin ancak TTK.m.399/4'de öngörülen usulde görevden alınabileceği belirtilir. Bir görüşe göre TTK.m.408/2'deki düzenleme ölü doğmuş bir hükümdür. Bunun nedeni ise, bağımsız denetçinin mahkeme kararı olmaksızın görevden alınamayacağıdır<sup>69</sup>. Yine bir görüşe göre, Türk Ticaret Kanunu'ndaki bağımsız denetimi düzenleyen hükümlerle genel kurula ilişkin düzenlemelerin farklı ülkelerden alınmasıdır. Ancak kanaatimce TTK.m.408/2'deki düzenleme, her halükarda işletilebilecek bir düzenlemedir ve genel kurulun yine de belirli hallerde bağımsız denetçiyi görevden alabilmesi mümkündür. Bu haller şu şekildedir:

a. TTK.m.399/9'a göre seçilen bağımsız denetçinin genel kurula sunulması halinde denetçiye genel kurulun onay vermemesi halinde ileriye etkili olarak denetim sözleşmesi sona ermiş olur. Genel kurul, diğer bir ifade ile denetçiyi azletmiş olur.

b. Bir diğer hal ise konsolidasyona tabi şirketlerde ana şirketin denetçisi, diğer şirketlere denetçi atandığı takdirde topluluk denetçisinin denetim görevi de bu şirketlere ilişkin olarak sona erecektir. Doktrinde bu durumun aslında TTK.m.408'de belirlenen denetçiyi azil yetkisinin bir örneği olarak gösterilir<sup>70</sup>.

Bağımsız denetimin temel felsefesi ve denetçinin görev teminatının, onun sıkı şartlar altında görevden alınmasını gerektirdiği yukarıda izah edilmişti. Ancak TTK.m.408'deki hükmün yine de çok açık hallerde kullanılabilmesi gerektiğini düşünüyorum. Denetçinin görevini yerine getirmediği hallerde mutlaka bu durumun mahkeme kanalıyla düzeltilmesini beklemek de çok doğru olmasa gerekir. Denetçinin şahsında çıkan objektif nedenle varsa ve denetim faaliyeti artık ondan beklenemiyorsa mahkemenin atamasını beklemeden yine de genel kurulun eskisini TTK.m.408/2'ye göre azlederek yeni bir denetçi seçimini de tamamen yasaklamamak gerekir. Bu halde TTK.m.399/4'ü daha ziyade sübjektif haklı sebeplere özgülemek ancak objektif haklı sebeplerin varlığı halinde mahkeme sürecine gerek kalmaksızın denetçinin azledilerek yerine yenisinin seçilebilmesinin engellenmemesi gerektiği kanaatindeyim. Bunlara örnek olarak denetçinin hiç görev yapmaması, denetime engel ciddi bir durumun ortaya çıkması gibi. Azledilmenin de şirketle denetçi arasındaki bir ihtilaf olduğu açıktır. Bu durumda ortaya çıkacak ihtilafların yine TTK'daki işaretlerle mahkemede görüleceği açıktır. Bu

---

<sup>69</sup> Aysel Köksal, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi, İstanbul 2009, s. 217; Topçuoğlu, s. 96

<sup>70</sup> Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları, s. 428.

aşamada mahkeme genel kurulun azlını haksız görürse elbette bu durum, bütün sonuçlarını doğuracaktır ve genel kurul bu arada yeni bir denetçi atasa bile bunların denetimi finansal tabloların geçerliliğini sağlamayacaktır. Velhasıl, çok açık hallerde denetçiye ilişkin düğüm, mahkemede aranacağına, genel kurulda aranabilir.

### c. Mahkeme Kararı İle Göreve Son Verilmesi

Şirket tarafından atanan denetçi, kural olarak belirli şartların varlığı halinde mahkemece görevden alınabilir. Bunun nedeni ise denetçi güvencesi ilkesidir<sup>71</sup>. Mahkeme kararı ile denetçilerin görevine son verilebilmesi için şu şartların sağlanması gerekir: sebeplerin bulunması gerekir:

aa. Seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı,

bb. Davanın açılması (TTK.m. 399/4).

Haklı sebep, Kanunda tanımlanmamıştır. *Denetçi, ancak haklı bir sebebin, özellikle tarafsızlığı bozan herhangi bir olgu veya davranışın varlığında, mahkemece görevden alınabilir. Madde gerekçesinde*<sup>72</sup>, bu terim ile önce denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebeplerin kastedildiği belirtilerek bazı örnekler verilmiştir: Meslekî yetersizlik (denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği), itibar kaybı vs. gibi. Yine denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması da haklı sebepler arasında sayılmıştır. Buna karşılık, görüş ayrılıkları kural olarak hem şirket açısından hem de denetçinin sözleşmeyi feshi bakımından haklı sebep sayılmaz (TTK.m. 399/8). Bu tür görüş ayrılıkları ancak somut olay destekliyse haklı sebep olarak kabul edilebilecektir.

Bu dava sadece denetçinin görevden alınması davası değildir. Aynı zamanda eş zamanlı olarak mahkemece görevden alınan denetçinin yerine yeni bir denetçinin mahkemece ataması da yapılır.

TTK.m.399/4'e göre denetçinin görevden alma ve yerine denetçi atanması davası, denetçi seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılmalıdır. Davayı yönetim kurulu ve azlık açabilir. Bu düzenleme ile getirilen diğer şart da azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geri-

<sup>71</sup> Bkz. TTK.m.399/4 Gerekçesi.

<sup>72</sup> Bkz. TTK.m.399/6 Gerekçesi

ye doğru en az üç aydan beri, şirkette pay sahibi sıfatını taşımasıdır.

Azlığa görevden alma davası için getirilen bu sınırlamaların gerekçesi ise belli değildir. Oysa haklı sebeplerin varlığı halinde korunan menfaat sadece azlığın menfaati olmayıp aynı zamanda şirketin menfaatidir. Bu nedenle bu düzenlemenin yerinde olmadığını da belirtmeliyim.

#### **d. Denetçinin Fesih İhbarında Bulunması**

Denetçinin denetim sözleşmesini feshedebilmesi için iki sebep öngörülmüştür. Bunlardan ilki, TTK.m.399/8'de sayılmıştır. Buna göre, haklı sebeplerin varlığı halinde denetçi, sözleşmesini feshedebilir. Burada bir dava açılmasına da gerek yoktur.

*Gerekçede, haklı sebeplere çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi, denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesi örnek olarak verilmektedir<sup>73</sup>. Denetçi, haklı nedenle sözleşmeyi feshetmesi halinde tazminat isteyebilir. Denetçinin fesih sebebi olarak ileri sürdüğü sebebin haklılığı tartışması mahkemeye taşınabilir. Bu halde, denetçinin tazminat talebi reddedilir, ayrıca şirket maruz kaldığı zararlara karşılık karşı bir talepte de bulunabilir<sup>74</sup>. Ancak feshin iptali ile denetçinin göreve devam etmesinin sağlanamayacağı sonucuna ulaşılmalıdır. Bu gibi hallerde bir işin ya da hizmetin görülmesi niteliğini taşıyan denetimin artık ifası talep edilemez, ancak şirket, mahkemeden masrafi haksız fesihle bulunan denetçiden alınmak üzere yeni bir denetçi tayinini ve maruz kaldığı zararları talep edecektir<sup>75</sup>.*

*Denetçinin fesih hakkının ikinci sebebi, kendisine karşı görevden alma davasının açılmasıdır. Şayet kendisine karşı görevden alma davası açılmışsa bu halde denetçinin bu davanın sonucunu beklemesine gerek olmadığı gibi haklı bir sebep ileri sürmesine de gerek yoktur. Bu aslında temeli güvene dayanan bir ilişkide iki tarafın güveninin ortadan kalkması nedeniyle sözleşmenin feshinin hukuk düzeni tarafından tanınması anlamına gelmektedir. Denetçinin fesih bildiriminde bulunması halinde artık denetçinin TTK.m.399/9'a göre denetçi tayin etmelidir.*

<sup>73</sup> Bkz. TTK.m.399/8 Gerekçesi.

<sup>74</sup> Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları, s. 429.

<sup>75</sup> Bu yönde Topçuoğlu, s. 97. Tekinalp (Sermaye Ortaklıkları, s. 429) ve Pulaşlı, (Şirketler Hukuku, C.I, s. 1119) denetçinin feshinin haklı olması, yazılı olması ve gerekçe içermesi gerektiği aksi takdirde geçersiz olacağı kanaatindedir.

Her iki halde de denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402 nci maddeye uygun bir rapor hâline getirilerek genel kurula verilmelidir.

Her ne kadar tarafların anlaşarak denetim sözleşmesini ortadan kaldırması TTK.m.399/4 ve 8'de engellenmiş ise de denetçiye fesih davasının açılması ve denetçinin de sözleşmeyi feshetmesi halinde (muvazaa) aynı sonuca ulaşılabilirdi<sup>76</sup>. Aslında belirtmek gerekir ki, sözleşmeyi devam ettirmek istemeyen tarafın sözleşmede yüklendiği ifayı da hakkıyla yerine getirebilmesini kanunla sağlayamayız. Kanunun bu sonucu görmezden gelmesi de durumu değiştirmez.

### SONUÇ

Sonuç olarak, anonim şirketlerin denetimi konusunda Türk hukukunda yeni bir sayfa açılmıştır. Bağımsız denetimin kapsamı dışında kalan şirketlerle ilgili olarak çıkarılması gereken Yönetmelik henüz çıkarılmamıştır. Bu Yönetmelik çıkarıldığında, denetim konusu daha da netleşecektir. Bağımsız denetim dışında kalan şirketler için getirilecek denetimin kapsamı da en azından bağımsız denetime yaklaştırılması beklenmektedir.

Denetime ilişkin 6102 sayılı Kanun'da art arda yapılan Kanun değişiklikleri, denetim sorununun ne denli büyük bir sorun olduğunu ve bir çok menfaat grubunu ilgilendirdiğini göstermektedir. Kanun'un kendi içinde denetime yaklaşımı da farklıdır. Bir taraftan denetçi teminatı varken diğer taraftan denetçinin azline ilişkin genel kurula yetki verilmesi de Kanun'daki karmaşayı gösterir.

Türk Ticaret Kanunu ile tek kişilik limited ve anonim şirketlerin kurulmasına müsaade edilmiştir. İki şirket türü arasında farklılıklar azaltılmıştır. Buna karşın, küçük anonim şirketler denetim kapsamında bırakılmış iken limited şirketlerin denetim kapsamı dışına çıkarılması da anlamsızdır.

Yukarıdaki açıklamalarımız, anonim şirketlerin denetimi konusunda henüz daha tartışmaların bitmediğini ortaya koymaktadır. Konu, akademisyenler arasında olduğu kadar, menfaat grupları arasında da tartışılmaya devam edeceğe benzemektedir.

---

<sup>76</sup> Topçuoğlu, s. 98.