

LİMİTED ŞİRKETLERDE İÇ DENETLEME

Doç. Dr. Akar ÖÇAL

I. GİRİŞ

Denetleme, şirketlerde büyük önem taşır. Bir şirkete ortak olan kimse, idareci durumunda değilse, şirket işleriyle ilgisi olmadığından, yapılan işlemleri takip edemez; kanuna uygun surette hareket edilmekte olup olmadığını kestiremez. Halbuki sermayesini şirkete bağlayan ortak, şirket işlemlerini bir dereceye kadar kontrol edebilmeli, bu suretle sermayesinin akıbetini izleyebilmelidir ⁽¹⁾. Bu durumu göz önünde tutan kanun koyucu, denetleme konusunda her şirket tipi için ayrı ayrı hüküm sevk etmiş bulunmaktadır. (kollektif şirketler hakkında : TK. 167; komandit şirketler hakkında : TK. 249; anonim şirketler hakkında : TK. 347-359; limited şirketler hakkında : TK. 548; kooteratifler hakkında : KK. 65-69; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket hakkında : TK. 484) ⁽²⁾. Biz, bu incelemede, özellikle limited şirketlerdeki iç denetleme üzerinde duracak, Türk hukukundaki hükümlerin açıklığa kavuşturulmasına yardımcı olmak bakımından, Fransız ve İsviçre hukuklarına da kısaca değineceğiz.

(1) V. Rossel : Manuel de droit civil suisse, T. III, Lausanne s. 588.

(2) Daha önce anonim şirketlerin ve kooperatiflerin denetlenmesini iki ayrı yazı ile incelemiştik : Akar Öçal : «Anonim Ortaklıklara Murakıp Seçileceklerde Aranılan Şartlar», Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, C. V, S. 1, 1969, s. 362-372; Akar Öçal : «Kooperatiflerde Denetleme Kurulu», Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, C. VI, S. 1, 1970, s. 203-214.

I. FRANSIZ HUKUKUNDA

Fransız Hukukunda (3) limited şirketlerin denetlenmesi ortaklarca sağlanmaktadır; ayrıca bir denetleme kurulu yoktur (4). Ancak ortakların denetleme imkânlarını kolaylaştırmak (5) ve denetlemeyi daha müessir kılmak için (6), hesap uzmanlığı müessesesi limited şirketlere de teşmil edilmiştir. Gerçekten, hesap uzmanlığı müessesesi, ilk defa olarak 24 Temmuz 1966 tarihli kanunla getirilmiş bulunmaktadır (7).

24 Temmuz 1966 tarih ve 66-537 sayılı Ticaret Şirketleri Hakkındaki Kanun'un (8) 64-66. maddeleri hesap uzmanları hakkındadır. Konunun önemi ve orijinallığı sebebiyle söz konusu maddeleri aynen aşağıya alıyoruz :

Madde 64 : Ortaklar, 59. maddede öngörülen şartlarla, bir ya da daha fazla hesap uzmanı (commissaire aux comptes) tayin edebilirler.

Sermayeleri tüzükte belirtilen miktarı aşan limited şirketler en az bir hesap uzmanı seçmek zorundadırlar.

Sermaye bu miktarı aşmasa bile, sermayenin en az beşte birini temsil eden pay sahibi ya da pay sahipleri, mahkemeden bir hesap uzmanının tayinini isteyebilir.

Madde 65 : 219. maddede öngörülen liste üzerinden (9) seçilmeleri gereken hesap uzmanları, ortaklar tarafından üç faaliyet devresi (exercices) için tayin edilirler.

Aşağıda belirtilenler hesap uzmanı olarak seçilemezler :

(3) Fransız hukukundaki durum için bkz. *J. Derruppe* : «La réforme des sociétés commerciales», *Gazette du Palais*, 1966/6, Doctr. 178; *A. Le Tarnec* : «Le régime nouveau des sociétés commerciales», *Gazette du Palais*, 1966/6, Doctr. 151, No. 51-52; *R. Houin/F. Goré* : «La réforme des sociétés commerciales», *Recueil Dalloz*, 1967/23, s. 149, No. 61.

(4) *Derruppe*, Doctr. 178.

(5) *Derruppe*, Doctr. 178.

(6) *Houin/Goré*, s. 149, No. 61.

(7) *Le Tarnec*, Doctr. 151, No. 51.

(8) J.O. 26 Temmuz 1966; *Gazette du Palais*, 1966/4, Législation : 59 vd.

(9) Madde 219 : Hiçbir kimse, bu amaçla tesis edilen listeye önceden kaydedilmemişse, hesap uzmanlığı yapamaz. Hesap uzmanlığı mesleğinin teşkilâtlandırılması bir kararname ile düzenlenir (...).

1. Müdürler (gérants) ve eşleri;

2. Sermaye olarak paradan başka bir şey getirenler, özel imkânlardan yararlananlar ve şirketten ya da müdürlerden muntazaman ücret alanlar ile bunların eşleri.

Hesap uzmanları, görevlerinin sona ermesini takip eden beş yıl içinde, denetlemesini yaptıkları şirketlerde müdür olamazlar. Aynı müddet içinde, denetledikleri şirketin sermayesinin yüzde onuna malik olan şirketlerde yahut da denetledikleri şirketin yüzde onuna sahip bulunduğu şirketlerde müdür, idare heyeti üyesi, genel müdür, denetleme ya da direktuar heyeti üyesi olarak tayin edilemezler.

Kanuna uygun şekilde seçilen hesap uzmanı mevcut olmadan alınan kararlar ya da bu maddede öngörülen esaslara aykırı olarak seçilen hesap uzmanının raporuna dayanan kararlar hükümsüzdür. Ancak, bu kararlar, kanuna uygun şekilde seçilen uzmanların raporuna dayanarak bir genel kurulda açıkça tasdik edilmişse, o zaman hükümsüzlük durumu ortadan kalkar.

Madde 66 : Limited şirketlere ilişkin özel hükümler mahfuz kalmak üzere, anonim şirketlerde görevli hesap uzmanlarının yetkileri, ödevleri, yükümlülükleri, sorumlulukları, azilleri ve ücretlerine ilişkin hükümler, bu şirketlerde de uygulanır.

Hesap uzmanları, en geç olarak ortaklarla aynı zamanda, genel kuruldan ve istişarî toplantılardan haberdar edilirler. Hesap uzmanları genel kurullara katılırlar.

56/I. maddede öngörülen dokümanlar, tüzükte belirtilen şartlar içinde, hesap uzmanlarının istifadelerine sunulur.

Hesap uzmanının seçimine ilişkin kararlar, esas itibariyle, sermayenin yarısından fazlasını temsil eden ortak ya da ortaklarca alınmalıdır (TŞHK. 59) Başka bir ifade ile, seçim için mutlak çoğunluk aranır ⁽¹⁰⁾ ⁽¹¹⁾. Öte yandan, 67/236 sayılı tüzüğün 43/I.

(10) *Houin/Goré*, s. 149, No. 61; *Le Tarnec*, Doctr. 151, No. 51.

(11) Eğer bu nisap temin edilemezse, esas mukavelede aksine hüküm olmadıkça, ortaklar durumu göre ikinci defa toplantıya çağırılırlar veya yazılı olarak düşüncelerini bildirirler ve karar, temsil edilen sermayenin oranı ne olursa olsun, verilen oyların çoğunluğu ile, yani basit çoğunlukla alınır, TŞHK. 59/II.

maddesine göre, sermayeleri 300.000 frangı geçen şirketler, hesap uzmanı seçmek mecburiyetindedirler ⁽¹²⁾. Hesap uzmanı olamayacaklara ilişkin hüküm de, anonim şirketlere nazaran hayli yumuşatılmıştır. Bu durum, birçok limited şirketin bir aile şirketi manzarası arz etmekte olmasına dayanmaktadır ⁽¹³⁾. Yine 67/236 sayılı tüzüğe göre, TŞKH. 56/I. maddesinde sayılan dokümanlar (faaliyet raporu, envanter, genel işletme hesabı, kâr ve karar hesabı, bilânço), genel kurul toplantısından 45 gün önce hesap uzmanlarına teslim edilmelidir (Md. 44). Sermayesinin en az beşte birini temsil eden pay sahiplerine, mahkemeye başvurarak hesap uzmanı tayinini istemek hakkının verilmesi ise, azınlığın himayesi düşüncesine dayanmaktadır ⁽¹⁴⁾.

Bu vesile ile, hesap uzmanlarının görevlerine ilişkin birkaç misal vermek isteriz : Hesap uzmanları genel kurula, şirketle müdürlerden ya da ortaklardan biri arasında doğrudan doğruya ya da dolayısıyla akdedilen mukaveleler hakkında rapor verirler (TŞHK. 50/I); hesap uzmanları icabında genel kurulu toplantıya çağırabilirler (TŞHK. 57/II); eğer hesap uzmanı varsa, şirket sermayesinin azaltılmasına ilişkin proje, hesap uzmanlarına tebliğ edilir, onlar da sermaye azaltılmasının şartları ve sebepleri hakkındaki düşüncelerini genel kurula sunarlar (TŞHK. 63/II) vs.

III. İSVİÇRE HUKUKUNDA

İsviçre hukukunda ⁽¹⁵⁾ denetleme için bir mecburî organ öngörülmemiştir ⁽¹⁶⁾. Esas itibariyle, müdür sıfatını taşımayan (non gérant) ortaklar, idare hakkı olmayan âdi şirket ortaklarının sahip oldukları denetleme hakkından yararlanırlar (CO. 819/I, 541). Bu

(12) Ayrıca bkz, *Houin/Goré*, s. 149, No. 61.

(13) *Houin/Goré*, s. 149, No. 61.

(14) *Le Tarnec*, Doctr. 151, No. 51.

(15) İsviçre hukuku için bkz, *T. Guhl* : La société à responsabilité limitée en droit suisse, Zurich, s. 44-45; *P. Aeby* : Cours de droit commercial suisse, Fribourg 1947, s. 124-125; *P. Carry* : Société à responsabilité limitée V, Organisation de la société, FJS, No. 803; *P. Carry* : Société à responsabilité limitée II, Droits et obligations des associés, FJS, No. 800; *T. Guhl/M. Kummer* : Société simple II, Associés et rapports entre associés, FJS, No. 677; *Rosset*, s. 588.

(16) *Carry*, FJS, No. 803, s. 7.

sebeple, bu türlü ortaklar şirketin gidişatı hakkında şahsen bilgi alabilirler, şirketin defterlerini ve evrakını inceleyebilirler ve kendileri için şirketin malî vaziyeti hakkında bir durum cetveli tanzim edebilirler. Bu arada şunu da belirtmek gerekir ki, bu çeşit ortakların sahip oldukları denetleme hakkı, anonim şirket ortakları denetleme hakkından daha geniştir ⁽¹⁷⁾.

Esas mukavele denetleme işini yapmak üzere bir organın teşkilini öngörmüş olabilir (CO. 819/II). Durum böyle ise, bu organın teşkili ve görevleri hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır (CO. 272 vd.). Ancak bu organ hisse defterinin usulüne uygun olarak tutulmasından da mesuldür. (CO. 819/II). Özel bir denetleme organı teşkil edilmişse, her ortak bir anonim şirket ortağının sahip olduğu denetleme hakkının aynına sahip olur (CO. 819/II, 696-697) ⁽¹⁸⁾.

IV. TÜRK HUKUKUNDA

Türk hukukunda limited şirketlerin iç denetlemesine ilişkin temel madde, TK 548. maddesidir. Bu madde hükmüne göre, ortaklarının sayısı yirmiye aşan limited şirketlerde bir ya da daha fazla denetçi bulunur. Limited şirketlere tahsis edilmiş olan yedinci fasılda başka bir hüküm bulunmadığı takdirde anonim şirketlerdeki denetçilere ilişkin hükümler, bu şirket denetçilerine de uygulanır (TK. 548/I). Ortaklarının sayısı yirmi veya yirmiden az olan limited şirketlerde ise, idare hak ve vazifesi bütün ortaklara ait değilse, müdür sıfatını haiz olmayan ortaklar BK. 531. maddesinde yazılı haktan yararlanabilirler (TK. 548/II).

Kanunun, ortak sayısına göre farklı denetleme sistemi öngörmesi, her şeyden önce, ortak sayısı arttıkça şirketle olan ilişkilerin gevşemesine dayandırılabilir. Gerçekten, bu ilgisizlik sebebiyle denetleme hakkı kullanılamazsa, şirketin denetlemesi imkânı ortadan kalkmış olur. Kanun koyucu işte bu düşünce ile, şirketi denetleyecek kimselerin görevlendirilmesini gerekli görmüştür. Başka bir sebep olarak da şu akla gelebilir : Ortak sayısı fazla olan bir şirkette her ortak denetleme hakkını kullanmak isterse, şirket işleri aksayabilir; şirketin özellikle muhasebe servisi kayıtlarını

(17) *Aeby*, s. 125.

(18) Bkz. *Carry*, FJS, No. 800, s. 3.

zamanında düşünmeyebilir. Kanun bu sakınca sebebiyle, ortak sayısı fazla olan şirketlerde, denetleme hakkını ortaklar yararına kullanacak bir organın teşkilini gerekli görmüştür.

Ticaret Kanunumuzun bu hükmü karşısında, incelemeyi kolaylaştırmak bakımından, bir ayırım yapmak faydalı olacaktır.

1) Ortak Sayısı Yirmi ya da Yirmiden Az Olan Limited Şirketlerde İç Denetleme :

Ortak sayısı yirmi olan ya da yirmiyi geçmeyen limited şirketlerde denetçi bulunması zorunluğu değildir. Bu durumda denetleme işi ortaklara verilmiştir (19). Ticaret Kanunumuz, bu halde dahi, bütün ortakların idare hak ve görevine katılmakta olup olmasına göre, denetleme işini bir esasa bağlamıştır.

A) Bütün ortakların idare hak ve görevine katılması halinde ki durum : TK. 540/I. maddesine göre, aksi esas mukavelede ya da genel kurul kararında öngörülmemişse (TK. 540/II), ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar. Durum böyle ise, her ortak idare ve temsile katılmakta olduğundan, yapılan işler hakkında bilgi sahibidir. Bu sebeple her ortak denetleme imkânına malik bulunmaktadır. Bu hususu göz önünde tutan kanun koyucu, BK. 531. maddesinde öngörülen haklardan yararlanma imkânını, sadece müdür sıfatını haiz olmayan ortaklara tanımıştır. Gerçekten müdür-ortaklar her an şirketin gidişatı hakkında şahsen bilgi almak, defter ve evrakları incelemek ve malî durumu izlemek imkânına maliktirler.

B) İdare hak ve görevinin bütün ortaklara ait olmaması halindeki durum : Şirket esas mukavelesi ya da bir genel kurul kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir ya da birkaçına bırakılabilir (TK. 540/II), yahut da şirketin idare ve temsili yine şirket esas mukavelesi ya da bir genel kurul kararıyla, ortak olmayanlara tevdi edilebilir (TK. 541). Böyle bir durumun mevcut olması halinde, idareye karışmayan ortak ya da ortaklar, BK. 531. maddesinde yazılı haktan faydalanabilirler (TK. 548/II). Başka bir deyişle, bu gibi ortaklar, şirket işlerinin gidişatı hakkında şahsen bilgi alabilirler; şirketin defterlerini ve evrakını inceleyebilirler ve

(19) H. Arslanlı : Limited Şirketler, Birinci Kısım, İstanbul 1962, s. 39.

kendilerine mahsus olmak üzere şirketin malî durumu hakkında hulâsa çıkarabilirler ⁽²⁰⁾. Bu hakların, esas mukavele ile ortaklardan alınması hükümsüzse de (BK. 531) ⁽²¹⁾, öze dokunulmaksının, denetleme hakkının kullanılma şartları esas mukavele ile düzenlenebilir ⁽²²⁾. Bu haklar, ortaklık sıfatına bağlı haklardan olduğu için, ortağın vereceği yetki ile bir başka kimse tarafından kullanılmayacağı gibi ⁽²³⁾, kötüye de kullanılamaz ⁽²⁴⁾.

Esas mukavele, ortak sayısı yirmi olan ya da yirmiye geçmeyen limited şirketlerde de denetçi seçilmesini öngörebilir. Bu gibi durumlarda, denetçinin görevde bulunması, müdür olmayan ortakların denetleme haklarını ortadan kaldırmaz (TK. 539/I,3) ⁽²⁵⁾. Esas mukavelelenin öngördüğü denetçi, bir zarurî organ durumunda olmadığından, esas mukaveleyle rağmen denetçinin seçilmemesi, şirketin feshi için bir sebep teşkil etmez (TK. 504/II). Esas mukavele denetçi seçilmesini öngörüyorsa, bu denetçiler hakkında da, Ticaret Kanununun limited şirketlere tahsis edilen yedinci fasıl hükümleri saklı kalmak şartıyla, anonim şirketlerdeki denetçilere ilişkin hükümler uygulanır (TK. 548).

Ortak sayısı yirmi ya da daha fazla olduğu için TK. 548/I. maddesi uyarınca bir ya da birkaç denetçi bulunan limited şirkette, bu adet sonradan yirminin altına düşerse (meselâ paylardan biri ya da birkaçı öteki ortaklarca iktisap edilirse, TK. 525/I), bu iktisap anından itibaren (TK. 525/I, 520), müdür durumunda olmayan ortaklar, BK. 531. maddesindeki haklara kavuşurlar ve denetçilerin görevleri sona erer ⁽²⁶⁾.

(20) *T. Kalpsüz*: «*Adi Şirket*», Türk Hukuk Ansiklopedisi, C. I, Ankara 1962, s. 211; *H. Domaniç/O. İmregün/Ü. Tekinalp*: Ticaret Hukuku, İstanbul 1970, s. 128-129; *Y. Karayalçın*: Ticaret Hukuku Dersleri, Şirketler Hukuku, A) Giriş-Şahıs Şirketleri, Ankara 1965/V, s. 94.

(21) *Arslanlı*, s. 39; *Domaniç/İmregün/Tekinalp*, s. 129.

(22) *Karayalçın*, s. 94.

(23) *Karayalçın*, s. 94.

(24) Meselâ idarecileri çalışmalarından büsbütün alıkoyacak şekilde ve anda kullanılamaz; bkz, *Rossel*, s. 588; *Karayalçın*, s. 94.

(25) *Domaniç/İmregün/Tekinalp*, s. 129; *Arslanlı*, s. 39.

(26) Esas sözleşmede ortak sayısının yirmi ya da daha az olması hali için dahi denetçi seçilmesi mecburiyetinin bulunması, yukarıda belirttiğimiz gibi, müdür olmayan ortakların denetleme haklarını kullanmalarını engellemez. Yalnız bu halde denetçiler göreve devam ederler.

Denetleme hakkı pasif nitelikte bir haktır; ortağa ortaklık işlerinde yolsuzluk olup olmadığını incelemek imkânını sağlar; yolsuzluk varsa müdahale hakkını vermez. Ortak, denetleme sonucunda gördüğü yolsuzluklara karşı, ancak kanunen haiz olduğu diğer haklarını kullanarak harekete geçebilir. Meselâ yolsuzluk «muhik sebep» niteliğinde ise, ortak, mahkemeden şirketin feshini (TK. 549/I), ya da müdür-ortağın şirketten ihracını (TK. 551/III) iteyebilir. Ayrıca müdür-ortağın temsil yetkisinin kaldırılması talep edilebileceği gibi (TK. 543/I, 161, 162), ortak olmayan müdürün genel kurul kararı ile azli de mümkündür (TK. 543/II) (27).

2) Ortak Sayısı Yirmiyi Aşan Limited Şirketlerde İç Denetleme :

Ortak sayısı yirmiyi aşan limited şirketlerde denetçi ya da denetçilerin bulunması şarttır; zira kanun koyucu, bu gibi şirketlerde bir denetleme teşkilâtının tesisini öngörmektedir (TK. 548/I). Denetçiler birden fazla ise bir heyet meydana getirirler (28). Denetçileri genel kurul seçer (TK. 539/I,3). Kanunun âmir hükmüne rağmen münasip bir müddet içinde seçim yapılmazsa, ortaklardan birinin ya da şirket alacaklısının talebi üzerine mahkeme şirketin feshine karar verir (TK. 504/II) (29).

Denetçiler hakkında kanunda fazla hüküm yoktur. Sadece 539/I,3. madde, denetçilerin tayin ve azillerinin genel kurula ait olduğunu öngörmektedir. Öteki hususlar hakkında anonim şirketlerdeki denetçilere ait hükümler uygulanacaktır (TK. 548/I) (30) (21).

(27) O. İmregün : Kara Ticaret Hukuku Dersleri, İstanbul 1969, s. 155.

(28) Domaniç/İmregün/Tekinalp, s. 128.

(29) TK. 504/II. maddesi «zaruri organlar» dan söz ediyorsa da, üçüncü kısım «şirketin teşkilâtı» başlığını taşımaktadır. Bu kısımda da açıkça görüldüğü gibi, denetleme şirket teşkilâtına dahil edilmiştir.

(30) Bazı yazarların düşüncelerinin aksine (Arslanlı, s. 39), birden fazla denetçinin görevli olması halinde, heyette, TK. 351. maddesinde öngörüldüğü gibi, bir boşalma olursa, öteki denetçilerin seçim yapabilmesinde bir sakınca yoktur. Kanunda seçimin sadece genel kurula verilmesi, bunu engellemez. Kanunda, boşalan yerlerin doldurulması konusunda bir hüküm olmadığı için, TK. 548/I. maddesindeki yollama sebebiyle bu konudaki anonim şirket hükmünün uygulanması mümkündür.

(31) TK. 548/I. maddesinde «bu fasılda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde, anonim şirketlerdeki murakıplara ait hükümler limited şirket

Şirketin ortaklarının sayısı başlangıçta yirmi ya da yirmiden az olur da sonradan meselâ sermayenin artırılması sebebiyle (TK. 513/II, 516/I) yeni ortak alınması yüzünden (TK. 516/II) ortak sayısı yirmiyi geçerse; müdürler, TK. 548/I. ve 504/II. maddelerindeki hükümleri göz önünde tutarak, gerekli seçimi yapması için, genel kurul toplantıya çağırılmalıdırlar (TK. 538/I). Üstelik, TK. 538. maddesi, şirketin menfaatları gerektiriyorsa, müdürlerin, genel kurulu toplantıya çağırmağa mecbur tutmaktadır.

Esas mukavelede hüküm bulunmadıkça, genel kurul, denetleme işinin şirketteki görünüşüne göre, gerekli olan sayıda denetçi seçmelidir. Aksi halde denetlemeden beklenen sonuç gerçekleşmez.

V. SONUÇ

Sonuç olarak şunu ifade edelim ki, limited şirketlerin iç denetlemesi, büyük çapta, anonim şirketlerin denetlenmesi hakkındaki hükümlere tabi kılınmıştır. Kanunda, anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin olarak epeyce hüküm yer alıyorsa da, bunlar bazı konularda yeterli değildir. Daha önceki bir araştırmamızda da belirtmiş olduğumuz gibi ⁽³²⁾, denetçilerin ehliyetine ilişkin bir hükmün kanunda yer almaması, büyük eksikliktir. Denetçi olabilmek için gerekli nitelikleri belirtmeyen kanunun, görevlerini gereği gibi yapmayan denetçileri mesul kılması (TK. 359), bir bakıma anlamsız kalmaktadır. Zira gerekli nitelikleri taşımayanların seçilmelerine imkân veren bir ortamda, bu nitelikleri taşımayanların görevlerini gereği gibi yapamamaları ihtimali çok kuvvetlidir. Kanaatımıza göre, mesuliyet yüklemenin, ancak, denetçi seçilebilme ehliyetinin tam olarak belirtilmesinden sonra bir anlamı olabilecektir.

Denetlemenin şirketler bakımından taşıdığı önemin iyice kavranması sebebiyle, Fransa'da, limited şirketlerin iç denetlemesine

murakıplarına da tatbik» olunacağı öngörüldükten sonra; başka bir maddede (TK. 556), «şirketin (...) murakabesine memur edilen kimşelerin (...) mesuliyeti (...) hakkında anonim şirketin bu hususlara müteallik» hükümlerinin uygulanacağını ayrıca belirtilmesi bir tekrardan ibarettir.

(32) Öçal : «Anonim...», s. 367 vd.

yeni bir veçhe verilmiş ve ancak kayıtlı hesap uzmanlarının bu görevi ifa edebileceği, açıkca belirtilmiştir. Buna benzer bir uygulamanın Türkiye’de de geçerli olmasını dilemek, herhalde çok yerinde bir düşünce teşkil eder. Fakat, bunun gerçekleşmesinin uzun zamanı icabettirdiği de bir gerçektir. Hiç olmazsa, ilk adım olarak, serbest hesap uzmanlığı müessesesinin teşkilâtlandırılması ile işe başlamak gereklidir ⁽³³⁾.

(33) Öçal : «Anonim...», s. 372.