

# Türkiye’de Ticaret Kanunlarında Denetim Anlayışı Üzerine Bir İnceleme

**Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli**  
Mustafa Kemal Üniversitesi

## Özet

Türkiye’de 2011 sonuna kadar üç ticaret kanunu yürürlükte olmuştur. İlk kanun 1850’de yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret, ikincisi Alman Ticaret Kanunu’ndan alınan ve 1926’da yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu’dur (TTK). Bu kanun 1957’de yenilenmiştir. “Denetim” terimi 1926 ve 1957 yılında çıkarılan kanunlarda “Anonim Şirketlerin Yönetimi” başlığı altında yer almıştır. Burada sözü edilen denetim anonim şirketlerin iç denetimi ile ilgilidir. Dış denetim kavramı dördüncü, yani 2011 yılı sonunda kabul edilen yeni TTK’da yer almıştır.

Bu çalışma, Türkiye’de 1850-2011 yılları arasında yürürlüğe giren TTK’larda denetim yaklaşımında meydana gelen değişimi ve gelişimi incelemeyi amaçlamaktadır. Bunun için dört ticaret kanunu denetimle ilgili yasa maddeleri açısından inceleme konusu edilmektedir. Böylece söz konusu dört ticaret kanununda yer alan denetim yaklaşımındaki değişimin ortaya konulması ve son TTK’nun küresel gerekliliklere ne ölçüde cevap verdiğinin değerlendirilmesi mümkün olabilecektir. Çalışmada öncelikle dört ticaret kanununda yer alan denetim kavramları açıklanmakta, daha sonra genel bir değerlendirme yapılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim, ticaret kanunu.

**Jel Sınıflandırması:** M41, K19

## **Abstract (An Investigation on Audit Concept in the Commercial Codes in Turkey)**

In Turkey, three Commercial Codes were in effect from 1850 until the end of 2011, respectively. The first commercial code (Kanunname-i Ticaret) was enacted in 1850. The second Turkish Commercial Code (TCC) being taken from German Commercial Code became effective in 1926. The second TCC was amended in 1957. The term audit (murakaba) was included in the TCCs of 1926 and 1957 under the title of “Administration of Joint Stock Companies”. The term audit mentioned in these TCCs

referred to internal audit activity being performed in joint stock companies. The term external audit took place in the new, fourth, TCC passed in 2011.

This study aims to investigate the changing and expanding audit approach in the Commercial Codes of Turkey from 1850 to 2011. To do this, four Commercial Codes are investigated in respect to audit-related articles. Thus it can be possible to see changes in four Commercial Codes from audit point of view and evaluate to what extent the last TCC is in comply with recent global requirements. The study is organised as follows. Firstly, four Commercial Codes in question are explained in audit aspect, respectively. Then a general evaluation is made on ever-changing audit concept in the Commercial Codes.

**Keywords:** Turkish Commercial Code, independent audit, commercial code.

**JEL Classification:** M41, K19

## 1. Giriş

Türkiye’de 1850-2011 yılları arasında dört ticaret kanunu yürürlükte olmuştur. Bunlar, 1850’de yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret, 1926’da yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile aynı adlarla yenilenen 1957 ve 2011 tarihli kanunlardır. İlk kanun, Napolyon’un 1807 tarihli Code de Commerce’inin<sup>1</sup> 1. ve 3. kitaplarının tercümesi şeklinde 1850 yılında yürürlüğe konulan Kanunname-i Ticaret adındaki yasa olmuştur. Bu yasal düzenlemenin Osmanlı Devleti’nin o zamanlardaki koşulları açısından kimi özellikleri vardır. Öncelikle ticarete şeriat hükümlerinin uygulanmakta olması nedeni ile bu ticaret kanununun hükümlerinin genellikle uygulanması güçlüğü vardı. Ancak asıl sorun muhasebe kayıt düzeni açısından ortaya çıkıyordu. Çünkü yasada çift yanlı kayıt yönteminin defterleri yer alıyordu. Ama ülkede ne çift yanlı kayıt yöntemini bilen muhasebeci vardı, ne okullarda bu yöntemine ait öğretim vardı ve ne de çift yanlı kayıt yöntemine ait bir öğreti kitabı bulunuyordu. Böyle bir ortamda 1850 tarihli Ticaret Kanunu’nun İstanbul Bankası, Osmanlı Bankası gibi kimi yabancı sermaye şirketlerinin kuruluşuna olanak sağlamakla sınırlı kaldığı görülmektedir. Osmanlı’da kuşkusuz bir denetim anlayışı vardı. Ama bu anlayış, merdiven yöntemi denilen devlet muhasebe yönteminin uygulandığı bir ortamda devlet memurları (müfettişler)

---

<sup>1</sup> Code de Commerce: Edition Textuelle, Novembre, 1807, Gene.

tarafından yapılan denetimdi. Çift yanlı kayıt yöntemi uygulanmıyordu ve bu yöntemeye dayalı defterler yoktu, dolayısı ile çift yanlı kayıt yönteminin uygulandığı bir ortamın denetimi de yoktu. Ayrıca devletin mali yönetimi dışında muhasebeci kavramı da bulunmuyordu. Osmanlı'nın devletçi yapısı karşısında özel kesimin gelişme süreci yavaş bir seyir izliyordu.

Bütün bunlara karşılık 1850 Ticaret Kanunu'nun, çift yanlı kayıt yönteminin okulların ders programlarına konularak hızlı bir eğitim süreci yaşamasına yol açtığı bilinmektedir. 1879-1880 yıllarına gelindiğinde devletin çift yanlı kayıt yöntemine geçiş kararını, padişah fermanı ile verdiği görülmektedir. Bu tarihten sonra çift yanlı kayıt yöntemi hem eğitim ve yayın dünyasında ve hem de uygulama alanında hızlı bir gelişme süreci yaşamaya başlamıştır. Doğaldır ki bu gelişmeler XX. yüzyılda çift yanlı kayıt yöntemine dayalı denetim olgusunu da gündeme getirmiştir. Ancak Ticaret Kanunu'na dayalı denetim anlayışı 1923 yılından sonra Cumhuriyet döneminde gündeme gelecektir.

Türkiye'de ikinci ticaret kanunu 1926 yılında yayınlanan TTK'dır<sup>2</sup>. Bu kanun, 1957 yılında günün koşullarına göre yenilenerek yürürlüğe konulmuştur<sup>3</sup>. Muhasebeci ve denetim gibi kavramlar bu yasalar ile Cumhuriyet döneminde yürürlüğe girmiştir.

1926 Yasası'nda (Madde 68) muhasebeci ile ilgili şu hüküm vardır:

*“Tüccar, ticaret defterlerini kendisi tutmayıp, bu iş için kendi adamlarını görevlendirebilir. Fakat tüccarın defterlerini tutmakla ya da hesaplarını yürütmekle görevli olan kimsenin defterlere yaptığı kayıtlar tüccarın yapacağı kayıt hükmündedir.”*

1850 yılında yer almayan bu hüküm, Ticaret Kanunu ile ilk kez muhasebeciyi gündeme getirmiş ve sorumluluğunu belirlemiştir. Ancak yine de muhasebeci deyimini yasada yoktur, muhasebe defterlerine kayıt yapan kavramı vardır. 1957 yasasında da muhasebeci deyiminin yer almadığı görülmektedir. Muhasebeci deyimini, ticaret kanunlarına 2011 Ticaret Kanunu<sup>4</sup>

---

2 Türk Ticaret Kanunu, 29.05.1926 tarihli yasa.

3 Türk Ticaret Kanunu, 29.06.1956 tarih ve 6762 sayılı yasa.

4 Türk Ticaret Kanunu, 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı yasa.

ile girmiştir. Kuşkusuz muhasebeci kavramının bulunmadığı bir yasal düzenlemede muhasebe denetimine gerekli önemin verilmesi de beklenemez<sup>5</sup>. Cumhuriyet döneminde 1926 ve 1957 tarihli ticaret kanunlarında denetim kavramı anonim şirketlerin yönetimi bölümünde *murakaba*<sup>6</sup> adı altında ele alınmıştır. Yani denetim sadece anonim şirketler için söz konusu olmuştur.

Cumhuriyet döneminde ticaret kanunlarında denetim konusunu iki bölümde ele almak olanağı vardır. Bunlardan ilki, 1957 tarihli TTK'nda yer alan *murakaba* kavramının açıklanması şeklindedir. İkincisi ise 2011 yılında kabul edilen TTK'nda yer alan *denetim* kavramının açıklanmasıdır.

Belirtmek gerekir ki Türkiye'deki ticaret kanunlarının ilk üçü (1850, 1926, 1957) Napolyon'un 1807 tarihli Code de Commerce'inin esas alındığı yasal düzenlemelerdir. Bu yasalar, ticaret hukukunda çağdaşlaşma sürecini ifade eden bir anlayışa sahiptir. 2011 yılında kabul edilen yasa ile ticaret kanunları, en azından muhasebe ve denetim anlayışı açısından Code de Commerce'den ayrılmış; küreselleşen kapitalizmin ve uluslararası sermayenin ihtiyacı ve talebi doğrultusunda bir yörüngeye oturmuşlardır.

Bu yeni döneme, Ticaret Kanunu'nun katkısı ile kayıt düzenindeki evrenselleşme de diyebiliriz. Şöyle ki, XIX. yüzyıl muhasebenin bilim olma ve çift yanlı kayıt yönteminin kendisini kabul ettirme yüzyılıdır. XIX. yüzyılın ikinci yarısında bu akıma Osmanlı da katılmış ve çift yanlı kayıt yöntemi, Osmanlı Devleti'nde de kabul görmüş ve yaygınlaşmıştır. XX. yüzyılın iki önemli özelliği vardır. Bunlardan birisi, çift yanlı kayıt yönteminin küreselleşme sürecinin bu yüzyılda tamamlanmasıdır. İkincisi de muhasebe denetiminin bu yüzyılda başlamasıdır. XXI. yüzyılın ilk yarısı için, uluslararası muhasebe standartlarının ve bağımsız muhasebe denetiminin küreselleşme dönemi olacağını söylemek yanlış olmasa gerektir. İşte Türkiye'de bu akımı sağlayan yasal düzenleme 2011-yeni TTK olabilir. Çünkü yeni TTK hem uluslararası muhasebe standartlarının ve hem de bağımsız muhasebe denetiminin 2013

---

5 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, Sayfa 82 vss., 2000, İstanbul.

6 Murakaba, Arapça bir sözcüktür, gözetme anlamındadır. Cumhuriyet döneminde Ticaret Kanunları ile birlikte denetim anlamında kullanılmaya başlanmıştır (Mustafa Nihat Özen, Osmanlıca Türkçe Sözlük, 6. baskı, 1979, İstanbul).

yılından itibaren uygulanmasını öngörmektedir.

## **2. Cumhuriyet Dönemi, 1926 ve 1957 Ticaret Kanunlarında Denetim**

Yukarıda belirtildiği üzere, Cumhuriyet döneminin iki ticaret kanununda da bağımsız denetimden söz edilmemekte, denetim sadece anonim şirketlerin yönetiminde *murakaba* adı altında ele alınmaktadır. Bu konunun 1957 tarihli TTK ele alınarak incelenmesi uygun olacaktır. Yasa'da *murakaba* denetim, *murakıp* denetçi anlamında kullanılmıştır.

1957 Ticaret Kanunu'nun anonim şirketler ile ilgili 347-359. maddeleri *murakıplar* ile ilgilidir. 353. Madde'de murakıpların görevleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

### **a) Murakıpların Görevleri**

-Şirketin yönetim kurulu üyeleri ile işbirliği yaparak bilançonun tanzim şeklini tayin etmek,

-Şirket olayları ile ilgili bilgi edinmek ve muhasebe kayıtlarının intizamla tutulmasını sağlamak amacı ile en az altı ayda bir şirketin defterlerini incelemek,

-Üç aydan fazla ara verilmeden sık sık şirket kasasını denetlemek,

-En az ayda bir kez şirketin defterlerini inceleyerek şirketin sahibi bulunduğu kıymetli belgelerin (tahvil, pay senedi gibi) mevcut bulunduğunu denetlemek,

-Bütçe ve bilanço denetlemek,

-Genel kurulun toplanmasına ortakların katılımını sağlamak üzere gerekli koşulların yerine getirilmesini kontrol etmek,

-Şirketin tasfiye çalışmalarını yönetmek,

-Yönetim kurulunun ihmali halinde genel kurulu toplantıya davet etmek,

-Genel kurul toplantılarında hazır bulunmak,

-Yönetim kurulu üyelerinin, şirket sözleşmesi hükümlerine uyum hareket etmelerini temin etmek.

Bu on görevin ilk beşinin muhasebe ve denetim ile ilgili olduğu, sonra gelen beş görevin de ortakların haklarını korumaya dönük nitelik taşıdığı dikkati çekmektedir.

Yasada (Madde 347-348) murakıbın şirket çalışanı olamayacağı, şirket yöneticisi olamayacağı, şirket ile ilişkisi olmayan bir kişi olacağı yazılıdır. Dolayısı ile murakıp bağımsız bir konumdadır. Ayrıca sayısı iki ile dört arasında değişebilmektedir. Bu sayısal durum, bir denetçi ekibinin görev yaptığı anlamına gelmektedir. Bunların yanında murakıpların genel kurul tarafından seçilmeleri ve genel kurula karşı sorumlu olmaları benimsendiği (Madde 347, 369) için bağımsızlıkları söz konusudur. Bu bağımsızlık en azından şirketin yönetimine karşı geçerlidir. Murakıpların ücretinin de genel kurul tarafından belirlenmesi (Madde 369) onların bağımsızlıklarının bir güvencesi olarak görülebilmektedir. Genel kurulca seçildikleri için yıllık görevlendirilmeleri söz konusu olan murakıpların her yılsonunda genel kurula sunulmak üzere rapor düzenlemeleri söz konusu olmuştur.

### **b) Murakıpların Rapor Düzenleme Zorunluluğu**

1957 Tarihli TTK'nda mümkün olduğunca bağımsız olarak oluşturulan ve anonim şirketlerde hem muhasebe denetimi ile ve hem de ortakların haklarının korunması ile görevli kılınan murakıpların her yılın sonunda Yıllık Murakıp Raporu (denetleme raporu) düzenlemeleri gerekmektedir.

Murakıpların her yıl sonunda düzenledikleri rapor ile ilgili hükümler 1957 tarihli Ticaret Kanunu'nun anonim şirketler ile ilgili 354. ve 356. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelerdeki hükümlere göre raporda yer alması gereken hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>7</sup>.

-Şirketin muhasebe kayıtlarının yasalara ve şirket ana sözleşmesine uygun olarak tutulma durumu, bilanço ve gelir tablosunun bu kayıtlara uygunluğu,

- Şirketin varlıkları ve borçlarının durumu,

- Yönetim kurulunun kâr payı dağıtım ve yedek akçe ayırımı kararlarına ait görüşleri,

---

7 Orhan Nuri Çevik: Anonim Şirketler, 3. Baskı, Sayfa 619-639, 1988, Ankara.

- Bütçenin gerçekleşme durumu,
- Yıl içinde yapılan denetlemelerde bir yolsuzluk görülüp, görülmediği,
- Azınlık ortaklarının şikâyetleri ve bu şikâyetler üzerine yapılan incelemeleri,
- Kuruluş devresi ise, kuruluş işlemlerinde varsa yolsuzlukların belirtilmesi,
- Tasfiye dönemi ise, tasfiye işlemlerinin gidişi hakkındaki görüşleri.

Burada yer alan sekiz hususun ilk ikisinin muhasebe kayıtlarının denetimi ile ilgili olduğu diğerlerinin ortakların haklarının korunmasına dönük olduğu görülmektedir. Bu raporlamanın genel kurula karşı yapılacağını ve genel kurulun raporu inceleyerek şirketin faaliyetlerini kabul konusunda karar vereceğini belirtmek gerekir.

### **c) Murakıpların Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi**

Cumhuriyet döneminin XX. yüzyılda geçerli olan ticaret kanunlarında yer alan ve anonim şirketler için geçerli olan murakaba deyimi çerçevesinde ortaya konulan denetim anlayışının özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

-*Murakaba*, sadece anonim şirketlerde geçerli olan bir denetim şekli olarak sınırlı bir denetim alanına sahip durumda kalmıştır. -

-Murakıbın başta gelen görevi, muhasebe kayıtlarının denetimi ve mali tabloların bu kayıtlara uygunluğunun sağlanmasıdır. İkinci görevi ise ortakların haklarının korunmasıdır. Üçüncü kişilerin haklarının korunması dolaylı olarak söz konusudur. Bu dolaylı ilgi, muhasebe kayıtlarının doğruluğuna dikkat edilmesi ile sağlanmaktadır.

-Sadece anonim şirketlerde olan denetimin iki zayıf noktasından birisi üçüncü kişilerin haklarının korunmasına az dönük olması, ikincisi de devletin vergi matrahının tespitine dönük bir nitelik taşımamasıdır. Bu eksiklikler, denetimin kamuya dönük olma özelliğini azaltmıştır.

-Anonim şirketlerin, bankalar, sigorta şirketleri, azınlık ortakları olanlarda ve bir de halka açık olanlarında murakaba etkin olmuştur. Yoksa aile şirketi şeklinde olan anonim şirketlerde murakıp etkin olmayan bir organ şeklinde kalmıştır. Anonim şirketlerin çoğunun aile şirketi halinde olması ise,

denetlemenin geniş ve yaygın bir alanda yapılmasını önlemiştir.

-Bunların dışında XX. yüzyılın son çeyreğinde *murakaba* adı altında yapılan denetimin etkinliğini daha da azaltan bir başka gelişme olmuş ve Sermaye Piyasası Kanunu<sup>8</sup> tarafından halka açık anonim şirketlere bağımsız denetim koşulu getirilmiştir. Nitekim sözü edilen yasanın 16. maddesi *halka açılan şirketlerin mali tablolarının, bağımsız denetim kuruluşlarınca, bilgilerin doğruluk ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtması bakımından denetlenmesi ve raporlanması* zorunluluğunu getirmiştir. Bu kamuya dönük bir denetim olduğu için *murakıpların* işlevlerinin büyük bir bölümünü kapsar niteliktedir ve dolayısı ile *murakıpların* işlevini biraz daha azaltıcı olmuştur.

-Burada ifade edilmesi gereken diğer bir husus, XX. yüzyılda Cumhuriyet ticaret kanunlarında muhasebe kayıt düzeni ve denetimine dönük hükümlerine uyulmaması durumunda yasada yer alan cezai hükümlerin fazla uygulanma olanağı bulamamasıdır.

Bütün bu gelişmeler kayıt düzeni ve denetim açısından ticaret kanununun XXI. yüzyıl koşullarına uygun duruma getirilmesini gerektirmiştir.

### **3.Yeni TTK’nda Bağımsız Denetim Kavramı**

#### **a) Yasanın Yürürlüğe Girme Süreci**

Yeni Ticaret Kanunu’nun hazırlıkları XXI. yüzyıla girildiğinde başlamış, 2005 yılında taslak hazırlanmış ve 13.01.2011 tarihinde de yasa kabul edilmiştir. Muhasebe ve denetleme ile ilgili hükümlerin bir bölümünün 01.07.2012, bir bölümünün de 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmesi kabul edilmiştir. Ancak Türk kamuoyu; anonim, limited ve komandit şirketleri içine alan muhasebe kayıt düzeni, uyulması gereken koşullar ve denetim konularında yasaya büyük tepki göstermiştir. Bu tepkilerin bir nedeni, eski ticaret kanunu hükümlerinin uygulanmasındaki gevşeklik idi. Kamuoyu, gevşeklikten uygulamaya geçişin yumuşak olması arzusu ile birçok maddenin (işletmeden para çekmeye getirilen hapis cezasında olduğu gibi) yumuşatılmasını istemiştir. Bir nedeni de hem uluslararası muhasebe standartlarının uygulamasından ve

---

<sup>8</sup> Sermaye Piyasası Kanunu, 2499 sayı ve 28.07.1981 tarihli, Madde 16.



hem de bağımsız denetimin ilk kez zorunlu olarak yaygınlaşmasından duyulan rahatsızlıktı.

Bunların yanında yasa yapıcının uygulanması güç hükümleri de (küçük satış belgesine yönetim ile ilgili belgeye sığması güç çok sayıda bilginin konulmak istenmesi gibi) yasaya koyması ve benzeri hususlar da vardı. Bir de internette açılacak şirket sitesinde işletmenin sır olarak gördüğü mali tablo bilgilerine yer verilmek istenmesi vardı ki, bunlar özel kesimin henüz alışık olmadığı konular olarak görülüyordu. Bütün bunlar, yasanın daha yürürlüğe girmeden revize edilmesi ihtiyacını ortaya çıkaran hususlardı<sup>9</sup>.

Burada muhasebe kayıtları ve denetim açısından yasanın iki özelliği üzerinde durulacaktır. Bunlardan ilki, yasada uluslararası muhasebe standartlarının Türkiye Muhasebe Standartları adı ile 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe konulacak olmasıdır. Bu konuda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu geçmiş yıllarda gerekli çalışmaları yapmış ve standartları hazır duruma getirmişti. Ayrıca KOBİ'ler için de, daha kolay uygulanabilir mantığı ile standart hazırlanmıştı<sup>10</sup>. Ancak bu standartlar uygulamaya girmeden yetkili örgüt dağıtılmış ve daha geniş yetkiler ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur. Halen bu kurumun uluslararası muhasebe standartları uygulama çalışmaları devam etmektedir<sup>11</sup>. Bir engel çıkmaz ise 2013 yılı başında uluslararası standartlar uygulanma olanağı bulacaktır. Ne var ki giderek hazırlık süresi kısaltılmakta ve işletmelerin adaptasyonunda muhtemelen güçlükler ile karşılaşmaları söz konusu olabilecektir.

Kamu Gözetim Kurumu, adından da anlaşılacağı üzere sadece uluslararası muhasebe standartlarını değil, bağımsız denetim standartlarının da uygulanması ile görevlidir. Ancak, sözü edilen bağımsız denetim standartları

---

9 H. Mert, M. Azaltun, H. Taştan: Türk Ticaret Kanununun Tartışılan Boyutları Üzerine Bir Araştırma, Bildiri, Mumayek Vakfı, 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS, Haziran 2012, Trabzon.

10 İsmail Küçük: Ticaret Kanunlarının Muhasebeye Etkileri, Bildiri, Mumayet Vakfı, 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS, Haziran 2012, Trabzon.

11 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 26.9.2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

yeni ticaret kanunu hükümleri çerçevesinde belirlendiği için Gözetim Kurumu uygulamalarının da, bu esaslar çerçevesinde ayrıntıları belirlemek şeklinde olması beklenmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim konusunda yeni ticaret kanununun getirdiği esasların incelenmesi önem taşımaktadır.

### **b) Yeni Ticaret Kanununda Bağımsız Denetim Anlayışı**

Yeni Ticaret Kanunu'nda denetim konusu 397. ve 407. maddeler arasında ele alınmıştır. Yasanın bağımsız denetime yaklaşımı, kanun hükümlerine ve kanun gerekçesindeki açıklamalara dayanılarak aşağıda inceleme konusu yapılmıştır. Açıklama yasa maddeleri itibarı ile ortaya konulmuştur.

**Madde 397:** *Şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin uygunluğu, denetçi tarafından, Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenir. Denetleme raporu tarihinden sonra değişiklik olmuşsa yönetim kurulu faaliyet raporu yeniden denetlenir.*

**Madde 398:** *Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi, envanterin, muhasebenin ve şirket iç denetiminin ve yönetim kurulunun faaliyet raporunun denetimidir. Denetleme, finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığını da kapsar. Denetimde denetçilik mesleğinin etik kurallarına uyulur. Denetçi, raporunu genel kurula sunar.*

**Madde 399:** *Denetçi, şirket genel kurulunca seçilir. Denetçinin şahsına yönelik haklı bir neden olmadığı sürece denetçi değiştirilemez.*

**Madde 400:** *Denetçi, 3568 sayılı muhasebe meslek yasasına göre unvan almış Serbest Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavirlerden seçilir. Denetlenecek şirkette pay sahibi olan, yönetici olan kişi denetçi olamaz. Ayrıca, denetlenecek şirket ile bağıntılı bir şirketin temsilcisi olan, denetlenecek şirketin mali tablolarının hazırlanmasına katkıda bulunan kişi denetçi olamaz. Yedi yıl denetim yapan denetçi daha sonraki üç yıl aynı şirkete denetçi seçilemez. Denetçi, denetim yaptığı şirkette vergi danışmanlığı ve vergi denetimi yapabilir.*

**Madde 401:** Şirket yönetim kurulu, finansal tabloları, yıllık faaliyet raporunu denetçiye verir. Şirket, defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlık ve borçlarını incelenebilmesi için denetçiye gerekli olanakları sağlar. Konsolide mali tablolar için de aynı hususlar geçerlidir.

**Madde 402:** Denetçi, denetimin türü, kapsamı ve geçmiş yıllara kıyaslamalı finansal tabloları konu alan bir rapor hazırlar. Ayrıca yönetimin yıllık faaliyet raporunun finansal tablolar ile uyumunu irdeleyen bir rapor daha hazırlar. Konsolide mali tablolar için de aynı hususlar geçerlidir.

Denetim raporunda şu iki hususa yer verilir:

- a) Şirketin defter tutma düzeninin ve finansal tablolarının, kanun ile şirket ana sözleşmesine uygun olup olmadığı,
- b) Yönetim kurulunun, denetim için istenilen belge ve bilgileri verip vermediği açıkça belirtilir.

Ayrıca raporda finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin aşağıdaki iki hususa uygunluğuna da yer verilir:

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

Denetçi raporunu yönetim kuruluna sunar.

**Madde 403:** Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Olumlu görüş yazısında Türkiye Denetim Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığı, mal varlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğu belirtilir. Çekinceleri varsa denetçi olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir. Belirsizlikler varsa denetçi, delillere sahip olmasa bile görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

Olumsuz görüş yazılmışsa, yönetim kurulu dört gün içinde genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer.

**Madde 404:** Denetçi, yardımcıları ile birlikte denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. İşletme sırlarını

izinsiz olarak kullanamazlar. Zarar verirlerse sorumludurlar. Para cezasına çarptırılırlar. Denetçinin sorumluluğu beş yılda zaman aşımına uğrar.

**Madde 405:** Şirket ile denetçi arasında, denetim sonuçları konusunda görüş ayrılığı doğarsa, konu asliye ticaret mahkemesinde karara bağlanır.

**Madde 406:** Denetçi, şirketin topluluğun öteki şirketler ilişkileri konusunda sınırlı olumlu ya da kaçınma yazısı yazmışsa, her hangi bir pay sahibi, asliye ticaret mahkemesinden konunun incelenmesini isteyebilir.

Burada yer verilen Ticaret Kanunu'ndaki denetim maddeleri hükümleri yirmi yılı aşkın bir süredir; İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı üçyüzü aşkın firmada denetçiler tarafından yapılıyordu. Bu yasanın getirdiği yenilik, bu denetimin yaklaşık iki yüzbin sermaye şirketine yaygınlaştırılmasını sağlamasıdır. Ancak bu sayıda şirketin aynı zaman diliminde denetime tabi tutulmasındaki güçlükler nedeni ile denetimin, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecek sayıda şirkette başlatılması öngörülmektedir. Yasa'nın sonraki maddelerindeki ifadelerden denetim olgusunun kademeli olarak yaygınlaştırılacağı anlaşılabilir<sup>12</sup>.

Öte yandan yasada denetçinin 2013 yılında atanması öngörülmüş olmasına rağmen denetimi yapılacak Türkiye Muhasebe Standartları'nın, denetim esaslarını belirleyecek Türkiye Denetim Standartları'nın henüz açıklanmamış olması dikkati çekmektedir. Aslında standartlar hazırlanmıştır ve yoğun bir şekilde eğitimi de verilmiştir; ancak resmen uygulamaya konulmamıştır. Şirketlerin bu standartları kayıt düzenlerinde uygulamaya koymalarının bir deneme süresi istediği açıktır. Türkiye bu konuda bir deneyim yaşamıştır. Nitekim, Tekdüzen Hesap Planı 1992 yılında yayınlanmış ve 1994 yılında planın uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Ancak yazılımların değişikliklere hızlı uyum sağladıkları dikkate alındığında, standartların muhasebe kayıt ortamında uygulanmasına yönelik bir deneme dönemine ihtiyaç duyulmayacağı söylenebilir.

Uygulamaya yönelik bir diğer husus denetçilerin yetkilendirilmesi ile ilgilidir. TÜRMOB verilerine göre, Temmuz 2012 itibarı ile denetim

---

12 Türk Ticaret Kanunu'nda değişiklik yapılmasını öngören 26.06.2012 tarih ve 6335 sayılı yasa.

yapabilecek SMMM sayısı yetmiş iki bin, YMM sayısı ise 4.000 civarındadır<sup>13</sup>. Yani unvan almış yetkili muhasebeci sayısı çok fazladır. Ancak meslek mensuplarına denetim yapabilme yetkisi verilmesine ilişkin sürecin kuralları henüz belirlenmemiştir. Zaman kısıdı dikkate alındığında bu husus uygulamada bir başka sorun olarak görülebilir.

Bütün bu güçlüklerin uygulama ile birlikte zaman içinde çözülmesi ve Türkiye'nin çağdaş bir bağımsız denetim düzenine geçilmesi çok zor değildir. Denetimdeki bu çağdaşlaşmayı temin eden yasal düzenleme, yeni TTK'dur. Belirtmek gerekir ki, Türk kültüründe dördüncü ticaret yasal düzenlemesi olan 2011 tarihli bu yeni Ticaret Kanunu'nun kabul edildiği dönemde ortaya çıkan iş dünyasına şeffaflık getirilmesi algısının devam edebilmesi için denetime tabi şirket tanımının anlamlı yapılması önem taşımaktadır. Bunun için farklı ülkelerin uygulamalarına bakılabilir. Örneğin Japonya'da bu tür bir bağımsız denetim uygulaması, varlıkları 500 milyon Yen'i (11.500.000 TL), borçları 20 milyon Yen'i (460.000 TL) aşan, halka açık olma şartı aranmaksızın, büyük şirketler için zorunludur (1 Japon Yeni = 0,023 TL). Bu şirketlerle halka açık olanlar dışında kalan diğer tüm şirketlerden muhasebe denetçisi olanlar için bağımsız denetim isteğe bağlı bırakılmıştır<sup>14</sup>.

Öte yandan Arnavutluk'ta bu tür bir bağımsız denetim uygulaması, 10091 sayılı kanun ile belirlenen 3 kıstasa göre gerçekleştirilmektedir<sup>15</sup>:

1-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uymayı kabul eden tüm limited veya halka açık şirketler,

2-Arnavutluk Ulusal Muhasebe Standartları'na uygun hareket eden tüm anonim şirketler,

3-Arnavutluk Ulusal Muhasebe Standartları'na uygun hareket eden ve raporlama dönemi sonunda aşağıdaki koşullardan en az ikisini sağlayan limited şirketler (1 Lek-ALL = 0,0167 TL):

-Toplam varlıkları 40 milyon Lek (668.000 TL) ve üzeri olanlar,

---

13 www. turmob.org

14 Corporate disclosure in Japan Auditing The Japanese Institute of Certified Public Accountants, July 2009, (Fourth Edition), Bölüm 2: Requirements under the Companies Act, 2-iii.

15 Audit Professions in the Balkans, Albania, Croatia, Macedonia, Romania, Serbia, Turkey, TÜRMOB yayınları 416.

- Sermayesi 30 milyon Lek (501.000 TL) ve üzeri olanlar,
- 30 ve üzeri işgören istihdam edenler.

Dolayısıyla sosyo-ekonomik açıdan Türkiye’den daha gelişmiş ve daha az gelişmiş olduğunu ifade edebileceğimiz iki ülkede dahi bağımsız denetim uygulamalarının kendi ekonomik büyüklükleri ile orantılı ve anlamlı bir çerçeveye sahip olduğu görülmektedir. Bu bağlamda Türkiye uygulamasında da benzer bir çerçevenin çizilmesi iş dünyasında şeffaflık ve hesapverebilirlik kavramlarının gelişmesi açısından hayati önem taşımaktadır.

#### 4.Sonuç

Türkiye’de ilk ticaret kanunu, Napolyon’un 1807 tarihli Code de Commerce’inden alınmış ve 1850 yılında yayınlanmıştır. Bu yasa ile çift yanlı kayıt yöntemi Türkiye’ye girmiştir. Ancak bu yöntemi bilen muhasebeci bulunmadığı, eğitim programlarında henüz yer almadığı ve öğretici kitaplar henüz tercüme edilmediği için uygulama yavaş bir gelişme göstermiştir. Denetleme ile ilgili bir hüküm de yasada yer almamıştır.

Bu yasa, Cumhuriyet’in ilk yasaları arasında 1926 yılında yeniden yayınlanmıştır. Bu yasada muhasebe defterlerine ve uygulama hükümlerine yer verilmiş, defterlerin tasdiki gündeme getirilmiştir. Bu yasada ve 1957 tarihli bu yasanın güncellenmiş halinde denetim ile ilgili hükümlerin *murakabe* (denetim) adı altında yer aldığı gözlenmektedir. Söz konusu denetim anonim şirketler ile sınırlı tutulmuştur. Denetçinin geniş yetkileri vardır. Yönetim kurulu toplantılarına katılmakta, muhasebe uygulamalarını üç ayda bir kontrol etmekte, finansal tabloların doğruluğunu sağlamada görevi bulunmaktadır. Ayrıca genel kurula rapor vermek zorunluluğu vardır. Ne var ki anonim şirketlerde *murakabe* fonksiyonu uygulamada çok etkili olamamıştır.

1850, 1926 ve 1957 Ticaret Kanunları 1807 tarihli Code de Commerce’in uzantısı niteliğinde olup ticaret hukukunun fonksiyonel bir gelişme sürecini ifade etmektedir. 2011 yılında yayımlanan dördüncü TTK ise, kapitalizmin küreselleşme sürecinin etkisi ile Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları’nı ve çağdaş denetim anlayışını Türkiye’de

yaygınlaştırmayı amaçlamaktadır. Çünkü yasada muhasebe kayıtlarının ve denetimin bu standartlara göre yapılması öngörülmektedir. Yasa'da denetçinin fonksiyonel yapısı, çalışma şekli, raporlaması ve şirketin yönetim kurulu ve genel kurul ile ilişkileri çağdaş anlayışa uygun olarak ele alınmış ve düzenlenmiştir.

Ne var ki, 2013 yılında şirketlerin denetçi seçimi yapmaları öngörülmüş olmakla birlikte uygulamaya dönük birçok eksikliğin bulunması yasanın amacına ulaşma şansında kuşku yaratmaktadır. Çünkü kimlerin denetçi olacağı henüz belli değildir. Uluslararası muhasebe ve denetim standartları henüz yürürlüğe konulmamıştır. Ancak 01.07.2012 tarihinde genel olarak yürürlüğe giren bu yasanın hükümlerinin uygulanmasındaki eksikliklerin zaman içinde giderilmesi ve denetime tabi şirket kıstaslarının diğer ülkelerdeki uygulamalara ve Türkiye'deki şirketlerin ortalama ekonomik büyüklüklerine bakılarak belirlenmesi halinde çağdaş bir denetim uygulamasına ulaşılması mümkün görünmektedir.

### **Kaynakça**

- 1) Code de Commerce: Edition Textuelle, Novembre, 1807, Gene.
- 2) Türk Ticaret Kanunu, 29.05.1926 tarihli yasa.
- 3) Türk Ticaret Kanunu, 29.06.1956 tarih ve 6762 sayılı yasa.
- 4) Türk Ticaret Kanunu, 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı yasa.
- 5) Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt , Sayfa 82 vss., 2000, İstanbul.
- 6) Murakaba, Arapça bir sözcük olup gözetme anlamındadır. Cumhuriyet döneminde Ticaret Kanunları ile birlikte denetim anlamında kullanılmaya başlanmıştır (Mustafa Nihat Özen, Osmanlıca Türkçe Sözlük, 6. baskı, 1979, İstanbul.
- 7) Orhan Nuri Çevik: Anonim Şirketler, 3. Baskı, Sayfa 619-639, 1988, Ankara.
- 8) Sermaye Piyasası Kanunu, 2499 sayı ve 28.07.1981 tarihli, Madde 16.

9) H. Mert, M. Azaltun, H. Taştan: Türk Ticaret Kanununun Tartışılan Boyutları Üzerine Bir Araştırma, Bildiri, Mumayek Vakfı, 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS, Haziran 2012, Trabzon.

10) İsmail Küçük: Ticaret Kanunlarının Muhasebeye Etkileri, Bildiri, Mumayet Vakfı, 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS, Haziran 2012, Trabzon.

11) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Kanun Hükmünde Kararname, KHK 660, 26.9.2011 tarih.

12) Türk Ticaret Kanunu'nda değişiklik yapılmasını öngören 26.06.2012 tarih ve 6335 sayılı yasa.

13) İnternet sitesi: [www.turmob.org](http://www.turmob.org).

14) Corporate disclosure in Japan Auditing The Japanese Institute of Certified Public Accountants, July 2009, (Fourth Edition), Bölüm 2: Requirements under the Companies Act, 2-iii.

15) Audit Professions in the Balkans, Albania, Croatia, Macedonia, Romania, Serbia, Turkey, TÜRMOB yayınları 416.