

**6102 SAYILI TTK'YA GÖRE
SERMAYE ŞİRKETLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİMİ***
(Alman ve İsviçre Hukuklarındaki Hükümler ile Bir Karşılaştırma)

*Yrd. Doç. Dr. Abdullah ERDOĞAN***

ÖZET:

Amerika'da yaşanan "Enron" ve "WorldCom" gibi skandallar sebebiyle ekonomideki aktörlere olan güven sarsılmış, Amerika ve onu takiben Avrupa ülkelerinde şirketlerin bağımsız denetimine ilişkin yasal düzenlemeler gözden geçirilmiştir. Bu çerçevede şirketlerin bağımsız denetimi konusu şirket yönetimlerinin serbestçe tasarrufta bulunabileceği bir konu olmaktan çıkmış ve bu konuda emredici hükümler getirilmiştir. Dünyadaki gelişmiş ülkeler ile entegrasyonunu ilerletmek ve özellikle de AB'ye katılım sürecinde mesafe kat etmek isteyen Türkiye de bu konuda benzer düzenlemeler getirmiştir. Çalışmamız bu konuya karşılaştırmalı bir bakış açısı getirmek istemektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Sermaye Şirketleri, Denetçi, "Enron Skandalı", Sarban-Oxley Kanunu.

ZUSAMMENFASSUNG:

Die in den USA ereignete Skandale wie "Enron" und "WorldCom" haben das Vertrauen an die Akteure der Wirtschaft zerrüttet und infolge dessen haben die USA und ihnen folgend die Mitgliedsstaaten der EU das Thema Abschlussprüfung der Gesellschaften wieder geprüft. Im Rahmen dieser Bestrebungen ist das Thema Abschlussprüfung nicht mehr eine Angelegenheit der Geschäftsleitung, über das sie frei entscheiden kann, vielmehr wurden zwingende Regeln geschaffen. Türkei möchte die Integration ihrer Wirtschaft mit der Wirtschaft der entwickelten Länder vertiefen und den Beitrittsprozess mit der EU fortsetzen. Daher hat die Türkei über dieses Thema ähnliche Regelungen erlassen. Diese Arbeit will einen rechtsvergleichenden Blick über dieses Thema verschaffen.

Schlüsselwörter: Abschlussprüfung, Revisionsstelle, Kapitalgesellschaften, "Enron" Skandal, Sarban-Oxley Act.

* Bu çalışma TÜBİTAK'a sunulan araştırma projesi çerçevesinde sağlanan burs yardımıyla 2014 yılında Almanya'da yapılan araştırma çerçevesinde hazırlanmıştır.

** Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Özel Hukuk Bölümü Öğretim Üyesi.

A. GİRİŞ

Bağımsız denetime ilişkin yapılan ulusal hukuki düzenlemelerin büyük çoğunluğu için Amerikan kanun koyucusunun Amerika’da yaşanan “Enron” ve “WorldCom” gibi skandallar sebebiyle hazırlamış olduğu 30 Temmuz 2002 tarihli Sarbanes – Oxley Act (SOX)’dan etkilenmiş olduğu söylenebilir. Amerika’nın bu skandallardan çıkardığı dersler Türk hukukundaki birçok reformun kaynağını teşkil eden Avrupa Birliği ve İsviçre hukuklarında yankı bulmuş ve bunu müteakiben Türk hukukunda da hazırlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde bağımsız denetim konusu gündeme gelmiş ve yasal düzenlemeye kavuşmuştur.

Türkiye’deki sermaye birikiminin reel ekonomiye transferi için vatandaşların hisselerini satın alacakları şirketlerin finansal durumları hakkında bilgi sahibi olması önemlidir. Ayrıca bağımsız denetim yabancı yatırımcıların Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlere ortak olmaya ilişkin kararlarını verirken bu şirketlerin güvenilirliklerini ortaya koymak açısından önemli bir faktördür. Türkiye ekonomisinin dinamizmini koruyabilmesi için yabancı sermayenin vazgeçilmez bir rol oynadığı dikkate alındığında konunun önemi daha iyi anlaşılacaktır.

B. BAĞIMSIZ DENETİM

Sözlük anlamı itibariyle denetim, bir konu hakkında gözlem yapmak, onu incelemek ve kontrol etmek fonksiyonunu üstlenen bir süreçtir. 6102 Sayılı TTK’da düzenlenen ve çalışmamızın konusunu teşkil eden denetim ise, “*bir ekonomik birimin belli bir döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini saptamak için finansal ve/veya finansal olmayan işlemlerini kontrol etmek, araştırmak, incelemek ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci*”¹ni ifade eden muhasebe denetimidir. Yani denetim yükümlülüğünün kontrol, bilgilendirme ve onay gibi fonksiyonları vardır².

Denetim faaliyetinin değişik bakış açılarına göre sınıflandırıldığı görülür, konusuna ve amaçlarına göre, gerçekleştirenlere, yapılma zamanına ve yapılış şekline göre gibi³. Günümüzde “denetim”, “denetleme”⁴ ya da “bağımsız denetim” denildiğinde anlaşılan denetim ise, konusuna ve amaçlarına göre denetim

¹ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, 5. Baskı, İstanbul 2010, s. 23; Türker, Masum: Denetim Çalışma Kağıtları Rehberi, İstanbul 2012, par.2.1, s.2.

² Baumbach/Hopt/Hopt/Merkt, § 316 No. 1; MüKo-HGB/Ebke, § 316 Rn 24.

³ Türker, M.: par. 2. 3, s. 1.

⁴ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 397-406 maddelerini kapsayan üçüncü bölümünün başlık olarak kullandığı ifade bu şekildedir.

türleri⁵ arasında yer alan finansal tablolar denetimi yani tam denetimdir⁶. Bu denetim türünden anlaşılması gereken ise “bir işletmenin finansal tablolarının, ilgili işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturma faaliyeti-dir”⁷.

6102 Sayılı TTK m.397/1.f. göre aynı maddenin “dördünü fıkra[sı] uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir”. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasına göre “yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir”.

Denetimin konu ve kapsamını düzenleyen m. 398/1.f. göre ise, “Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378’inci madde uyarınca verilen raporların ve 397’nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. ...

Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515’inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır”.

Aynı maddenin 4. fıkrasına göre ayrıca “denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378’inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir”.

⁵ Türker, M.: par. 2, 3, s. 1, 2.

⁶ Özkorkut, Korkut: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, İkinci Tıpkı Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı, Ankara 2013, s. 4, 5.

⁷ Özkorkut, K.: s. 4.

C. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLERE İLİŞKİN KRİTERLER

I. 6102 Sayılı TTK Hükümleri

a. Genel Olarak

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden önce Türk hukukunda bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler sadece Sermaye Piyasası Kanunu⁸ m.35'te ifade edilen sermaye piyasası kurumları ile Sermaye Piyasası Kanununa (SerPK) tabi anonim şirketler (halka açık anonim şirketler), bankalar, sigorta şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, enerji piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler, tarımsal üretici birlik ve merkez birlikleri gibi özellikli bazı yapılanmalar için söz konusu idi. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girme ise ile birlikte bu “parçalı yapı”⁹ kaldırılıp kanunun 397. ile 406. maddelerinde “denetleme” başlığı altında getirilen hükümlerle bütün sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmak istenmiştir. Bu bölümdeki 397. maddenin 6335 Sayılı Kanun ile değiştirilmiş son halindeki 1. fıkrasına göre “Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun ... denetlenir”. Öncelikle belirtmek gerekir ki bu maddenin ilk fıkrasına “Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan şirketlerin ...” ifadesi ile başlanmış ve aynı madde bünyesinde ileriye doğru bir atfın yapılmış olması kanun yapma tekniği açısından pek şık olmamıştır. Madem bu maddenin sistematığı açısından dördüncü fıkradaki bilgilere atf yapılmadan birinci fıkrayı düzenlemek mümkün olmuyor, önce dördüncü fıkradaki hükmün birinci fıkra olarak düzenlenmesi ve şu anda yürürlükte olan birinci fıkranın da sonradan düzenlenmesi daha pratik bir çözüm olacaktır.

6102 sayılı TTK m. 397'ye 6335 Sayılı Kanun ile eklenen 4. fıkraya göre “398'inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir”. Bu çerçevede Bakanlar Kurulu 19.12.2012 tarihli, 2012/4213 sayılı kararı ile şirketlerin bağımsız denetiminde dikkate alınacak kriterleri belirlenmiştir. Kararın amaç ve kapsam başlıklı 1. maddesinde “Bu kararın amacı ... denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasları belirlemektir”. Kararın tanımlar başlıklı 2. maddesinin 1/b bendine göre, bu kararda geçen; “Şirket: 6102 Sayılı Kanunla düzenlenen sermaye şirketlerini” ifade eder. Nihayet kararın bağımsız denetime tabi olacak şirketler başlıklı 3. maddesinin 1. fıkrasında ise “Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ... bağımsız denetime tabidir”.

⁸ R.G. 30.12.2012, S. 28513.

⁹ Özkorkut, K.: s. 8.

Aynı konuyu düzenleyen bu hükümlerde farklı kavramların kullanılmış olması akla şu soruları getirebilir: Bağımsız denetime tabi olacak şirketler hangileridir? Acaba 6102 Sayılı TTK m. 397/1'de “anonim şirketler ve şirketler topluluğu” ifadesi ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı anonim şirketler ve şirketler topluluğu ile sınırlı tutulmuş iken, 19.12.2012 tarihli, 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında “şirketler” ifadesinin kullanılması yoluyla kapsam tekrar genişletilmiş midir?

Bu sorulara anılan Bakanlar Kurulu Kararının tanımlar başlıklı m. 2/1, b bendi, bu kararda kullanılan “şirket” ifadesinden sermaye şirketlerinin anlaşılması gerektiği şeklindeki düzenlemesi ile (kısmen) cevap vermektedir. Zira 6102 Sayılı TTK m.397/1'deki “anonim şirketler ile şirketler topluluğu” ifadesi sermaye şirketlerinin tamamına denk gelmemektedir. Buna göre 6102 Sayılı TTK'nın sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere ilişkin, uygulanacak hükümler başlıklı m. 565/2 fıkrası, “Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır” demek suretiyle 6102 Sayılı TTK m.124/2 gereği bir diğer sermaye şirketi türü olan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de (Bakanlar Kurulu Kararındaki şartları sağladıkları sürece) bağımsız denetime tabi olacaklarına işaret etmektedir. Bakanlar Kurulu Kararındaki ölçütleri sağlamamaları halinde ise TTK m. 397/5 gereği anonim şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile 4572 Sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görüşü alınarak Bakanlıkça çıkarılan yönetmelikle belirlenen denetime tabi olacaklardır.

Aynı şekilde 6102 Sayılı TTK'nın limited şirketlere ilişkin, denetçi başlıklı 635. maddesi “397'nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan, Anonim şirketin denetçiye (...) denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır” demek suretiyle anonim şirketler ve şirketler topluluğunun yanı sıra 6102 Sayılı TTK m.124/2 gereği bir başka sermaye şirketi türü olan limited şirketlerin de (Bakanlar Kurulu Kararındaki şartları sağladıkları sürece) bağımsız denetime tabi olacaklarını ortaya koymaktadır. Limited şirketler şayet Bakanlar Kurulu Kararındaki ölçütleri sağlamıyor ise bu halde TTK m. 635 gereği („397'nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan, Anonim şirketin denetçiye denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır“) herhangi bir denetime tabi olmayacaklardır. Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Resmi Gazetede yayımlandığı 14.2.2011 tarihinden sonra yapılan değişikliklerle sermaye şirketleri arasında denetim bakımından farklar oluşturulmuştur. Geline en son noktada Bakanlar Kurulu Kararındaki ölçütleri sağlamayan limited şirketler için herhangi bir denetimin öngörülmemiş olmasını haklı gösterecek nedenler ise bulunmamaktadır¹⁰.

¹⁰ Memiş, Tekin, Şirketler Hukukunda Denetim, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XVI Sayı: 3-4 Yıl: 2012, s. 151-186 (162).

b. Kooperatifler

Ayrıca 6102 sayılı TTK'nın son haline göre Kooperatiflerin bağımsız denetime tabi olup olmayacağı sorusu ile de karşılaşılacaktır. İlk bakışta 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 98. maddesindeki „*Bu kanunda aksine açıklama olmayan hususlarda Türk Ticaret Kanunundaki Anonim şirketlere ait hükümler uygulanır*“ şeklindeki ifade gereği kooperatiflerin de bağımsız denetime tabi olacağı düşünülebilir. Fakat 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesinin 4. fıkrasına göre „*398. madde kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir*“. Bu hükmün yapmış olduğu yetkilendirme çerçevesinde Bakanlar Kurulu 2012/4213 sayılı Kararı ile (kararda belirtilen diğer kriterleri de sağlaması halinde) bağımsız denetime tabi olacak şirketler ifadesinden anlaşılması gerekenin bu kararın 2. maddesinin 1/b hükmüne göre sermaye şirketleri olduğuna işaret etmektedir. 6102 sayılı TTK m.124/2 hükmü gereğince kooperatifler şahıs şirketi – sermaye şirketi tasnifine tabi tutulmadığı ve netice itibarıyla sermaye şirketi olmadığına göre kooperatiflerin 6102 sayılı TTK m. 397 vd.daki bağımsız denetime tabi olmayacağı anlaşılmaktadır. Kooperatiflerin bu hükümlerde öngörülen bağımsız denetime tabi olmadığına ilişkin bir diğer argümanı ise 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun „*Kooperatif Organları*“ başlıklı beşinci bölümünde organ olarak „*A) Genel Kurul*“ (m.42) ve „*B) Yönetim Kurulu*“ (m.55) yanında „*C) Denetçiler*“ in (m.65) de düzenlenmiş olması ve kooperatiflerin denetimine ilişkin kendi kanununda zaten özel hükümlerin mevcut olmasıdır. Kooperatiflere 6102 sayılı TTK'daki anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanması ancak özel kanun niteliğindeki 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda hüküm bulunmaması halinde mümkündür.

Kooperatifler bağımsız denetime tabi olmamakla beraber 6455 sayılı Kanununun 80. maddesi ile 6102 sayılı TTK m. 397'a eklenen 5. fıkraya göre „*Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir*“. Buna göre 4. fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ve 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların üst kuruluşları için tekrar bir denetim öngörülmüştür. Söz konusu anonim şirketler ve 4572 sayılı kanuna tabi kooperatiflerin (tarım satış kooperatifleri) denetimine ilişkin bir yönetmelik taslağı¹¹ oluşturulmuş ancak henüz son halini alıp yürürlüğe girmemiştir. Hukukumuzda birden çok kooperatif türü mevcut iken neden sadece 4572 sayılı Kanuna tabi kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları için bu hükme göre bir denetim öngörüldüğüne ilişkin hiçbir gerekçe ifade edilmemiştir.

¹¹ <http://www.ticaretkanunu.net/anonim-sirketler-ile-tarim-satis-kooperatifleri-ve-ust-kuruluslarinin-denetlenmesine-dair-yonnetmelik-taslagi/>

TTK m. 397/5 hükmündeki “bu fıkra hükümlerine göre denetlenir” ifadesi, bu hükümde bahsedilen denetlemenin aynı maddenin ilk 4. fıkrası ve 398. maddede düzenlenen denetimden farklı bir denetim olduğu intibai uyandırmaktadır. Fakat 6102 sayılı TTK'ya bu hükmü getiren 6455 sayılı Kanunun 22. maddesi ile 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkındaki Kanunun 5. Maddesi de su şekilde değiştirilmiştir: “*Bakanlıkça ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslar dikkate alınarak belirlenen birlikler 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümlerine göre bağımsız denetime tabidir*”. Bu çerçevede Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 14.06.2013 tarih ve 28677 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Tarım Satış Kooperatif Birliklerinin Belirlenmesine Dair Tebliğ'i yayınlamış ve bu Tebliğ'in 3. maddesinin 1, b) – e) hükümlerinde bağımsız denetime tabi olacak kooperatif birliklerinin tarım satış kooperatifleri birlikleri olduğunu ifade etmiştir. Bunların tabi olacağı denetimin TTK m. 397 anlamında bir bağımsız denetim mi yoksa bundan farklı bir denetim mi olduğu sorusuna ise yine aynı Tebliğ'in 3. maddesinin 1, c) hükmü şu şekilde cevap vermektedir: “*Bu Tebliğin uygulanmasında; ...*”

ç) Denetim: Usul ve esasları Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen bağımsız denetimi ... ifade eder”.

Yukarıda ifade edilen her iki hüküm beraberce dikkate alındığında 4572 sayılı Kanuna tabi kooperatiflerin de TTK m. 397 vd. hükümlerinde düzenlenen bağımsız denetime tabi olacakları anlaşılmaktadır. Yine TTK m.397/5 son cümlesinde “... bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır” ifadesi de bu sonucu değiştirmeyecektir. Zira bu fıkra uyarınca yapılacak denetimi düzenleyen tebliğe bakıldığında, bu tebliğin amacının söz konusu denetimin kapsamını ya da icrasının usulünü farklı bir şekilde belirlemek değil, “bağımsız denetime tabi olacak tarım satış kooperatif birliklerinin belirlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemek” olduğu, yani bağımsız denetime tabi olmanın farklı kriterlere bağlanması olduğu anlaşılmaktadır.

6102 sayılı TTK m. 397/5 hükmündeki “*4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir*” ifadesi söz konusu kooperatiflerin bağımsız denetime tabi olması ile bu kooperatiflerin üst kuruluşlarının bağımsız denetime tabi olacağı sonucunu beraberinde getirmeyeceğini ortaya koymaktadır. Aynı şekilde 14.06.2013 tarih ve 28677 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Tarım Satış Kooperatif Birliklerinin Belirlenmesine Dair Tebliğ'in m.4/5 hükmü de “*Bu Tebliğ uyarınca denetime tabi olma şartlarını taşımayan bir birlik, sadece bağlı ortaklığının veya iştirakinin denetime tabi olması nedeniyle denetime tabi olmaz. Ayrıca, birliğin denetime tabi olması nedeniyle bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve ortak kooperatifleri de denetime tabi tutulmaz*” demek suretiyle aynı görüşü desteklemektedir.

II. 19.12.2012 Tarih ve 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

6102 sayılı TTK m. 397/4 hükmünün yapmış olduğu yetkilendirme çerçevesinde Bakanlar Kurulu bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin bir karar almıştır. Buna göre a) kararın 3. maddesinde belirtilen 3 ölçütten (aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı) en az iki tanesini sağlayan şirketler, b) kararnameye ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, c) kararnameye ekli (II) sayılı listede yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar (aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı) dikkate alınarak 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacaktır.

Söz konusu kararnamenin 3. maddesinin 3. fıkrasına göre ise kararnameye ekli (I) sayılı liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere a) 24/11/1994 tarih ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile b) kararnameye ekli (II) sayılı listenin yedinci sırası kapsamına giren kuruluşlar hariç olmak üzere sermayesinin en az %50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu kararın kapsamı dışındadır, yani bağımsız denetime tabi değildir.

D. YABANCI HUKUK DÜZENLEMELERİ İLE KARŞILAŞTIRMA

I. Konunun Düzenlenme Yeri

Bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemeye yönelik 6102 sayılı TTK m.397'deki düzenleme ve bu hükmün verdiği yetki çerçevesinde çıkarılan diğer düzenleyici işlemler dikkate alındığında ilk olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin hangileri olacağını belirleme yetkisinin bu maddenin 4. fıkrası ile Bakanlar Kuruluna verilmiş olduğu görülmektedir. İsviçre Hukukunda ise bu konu 16.12.2005 tarihinde İsviçre Özel Hukuk Kanunu'nun ("Zivilgesetzbuch") Borçlar Hukuku isimli ("Obligationenrecht") 5. bölümüne eklenen ve 01.01.2008 tarihinden itibaren yürürlükte olan bağımsız denetim ("Revisionsstelle") başlıklı 727 vd. maddeleri düzenlemektedir. Bu hükümler, 6102 sayılı TTK m.397 gibi bağımsız denetime tabi olacak şirketleri tali düzenlemelere bırakmamış bizzat düzenlemişlerdir. Benzer şekilde Alman Hukukunda da bu konu Alman Ticaret Kanunu'nun ("Handelsgesetzbuch") son halini 19.07.2002 tarihinde alan ve 26.07.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren, denetim yükümlülüğü ("Pflicht zur Prüfung") başlıklı 316 vd. maddelerinde düzenlenmekte olup, denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi tali düzenlemelere bırakılmamıştır.

II. Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Türü

6102 sayılı TTK'nın öngördüğü sisteme göre bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi bağlamında şirket türleri arasında bir ayırım yapılmış, yani sadece sermaye şirketleri olan anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ve limited şirketler (4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları) belli şartlar altında bağımsız denetime tabi tutulmuş olup, şahıs şirketleri için böyle bir denetim öngörülmemiştir.

Halbuki (mülga) 6762 Sayılı eski Türk Ticaret Kanununa mehz teşkil eden İsviçre Borçlar Kanunu (Das Schweizerische Obligationenrecht/OR) şirket türleri arasında böyle bir ayırma gitmeyip, öngörülen kriterleri yerine getiren her tür şirket için bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır. OR m. 727/I göre şu şirketler ve bir konzern söz konusu ise konzernler (tam) bağımsız denetim yaptırmak zorundadır: 1) Halka açık şirketler, 2) Toplam bilanço büyüklüğü, yıllık kazanç ve yıllık ortalama (tam zamanlı) çalışan sayısı itibariyle verilen eşiklerden (en az) ikisini bir birini takip eden iki faaliyet yılı içerisinde aşan şirketler, 3) Konsolide finansal tablo oluşturma mükellefiyeti bulunan şirketler, 4) Aynı maddenin 2. fıkrasına göre ayrıca payların en az %10'unu teşkil eden pay sahiplerinin talep etmesi halinde yine (tam) denetim yaptırılması gerekir, 5) Ve son olarak 3. fıkrada kanunun (tam) bağımsız denetimi gerektirmemesine rağmen, şirket ana sözleşmelerinin öngörmesi veya şirket genel kurulunun almış olduğu karar gereği yıllık bilançonun (Jahresrechnung) (tam) bağımsız denetiminin zorunlu hale geleceği ifade edilmektedir.

Bu hüküm OR'nin anonim şirketlere ilişkin bölümünde yer almakla birlikte, türe bakılmaksızın mümkün olduğu ölçüde en geniş uygulanma alanına ulaşma amacını gütmektedir¹². Yani İsviçre Hukukunda anonim şirketler, limited şirketler¹³ ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler¹⁴ yanında kooperatifler¹⁵, küçük ve orta ölçekli işletme sınırını¹⁶ aşmaları halinde ticari

¹² Böckli, s. 10, Rn. 19.

¹³ OR m. 818/1'e göre anonim şirketlerin bağımsız denetimine ilişkin hükümler limited şirketlere de aynen uygulanır. Aynı hükmün 2. fıkrasına göre ayrıca şirket sözleşmesi şirket malvarlığının azalması halinde ortakların malvarlığının artırılması yükümlülüğü var ise –bağımsız denetim için öngörülmesi olan kriterler mevcut olmasa bile- ortaklar şirketin bağımsız denetimini talep edebilirler.

¹⁴ OR m. 764/2'ye göre aksi kanunda öngörülmediği sürece anonim şirketlere ilişkin hükümler sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere de aynen uygulanır.

¹⁵ OR m.906/1'e göre anonim şirketlerin bağımsız denetimine ilişkin hükümler kooperatiflere de aynen uygulanır. Aynı hükmün 2. fıkrasına göre ayrıca aşağıda ifade edilen kişi ve kişi grupları da –bağımsız denetim için gerekli şartlar oluşmasa bile- kooperatifin (tam) bağımsız denetimini talep edebilirler:

1. Kooperatif ortaklarının %10'u,

faaliyet yürüten dernekler¹⁷ ve küçük olanlar hariç vakıflar¹⁸ da bağımsız denetime tabidir.

6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetime ilişkin hükümleri ve dolayısıyla m. 397 hükmünün ilham kaynağı olan Alman Hukukunda ise Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu (Aktiengesetz) Anglo-Sakson hukuk sisteminin aksine anonim şirketler için yönetimde dualist bir yapı (*dual-board system/ two-tier system*) öngörmüştür. Buna göre kurucular ve daha sonraki dönemlerde genel kurul (AktG m. 96'daki şartların gerektirmesi halinde kısmen işçiler)¹⁹ tarafından seçilen bir gözetim kurulu (Aufsichtsrat) ve onun atadığı, üst düzey şirket yöneticilerinden oluşan yönetici kurul (Vorstand) bulunmaktadır²⁰. Bu sistemde gözetim kurulu yönetici kurulu denetler²¹. Bu denetleme konumuza bakan yönüyle yönetici kurulun yılsonu bilançosunu, faaliyet raporunu ve kar dağıtım teklifini

2. Kooperatif sermayesinin en az %10'unu temsil eden paylara sahip ortaklar,

3. Şahsi sorumluluk esasına tabi olan veya kooperatif malvarlığının azalması halinde malvarlığının tekrar arttırılmasına katılma yükümlülüğü altında olan ortaklar.

¹⁶ Art. 69b f.2 ZGB hükmüne göre, (bilanço büyüklüğü) 10- (yıllık kazanç) 20- (yıl boyu tam zamanlı olarak çalışan işçi sayısı) 50 sınırının altında olan dernekler bağımsız denetime tabi değildir, ancak eğer dernek tüzüğünde üyelerin şahsi sorumluluğu veya dernek malvarlığının azalması halinde malvarlığının arttırılmasına üyelerin katılması zorunluluğu öngörülmüş ise, bu şartlardan etkilenen sadece bir üyenin dahi talep etmesi halinde derneğin (kısmi) bağımsız denetime tabi olması söz konusudur. Daha fazla bilgi için bkz. Florian Zihler (2007) 4; Botschaft 2004A, 4050 vd., No. 2.4.1.1.

¹⁷ Art. 69b ZGB 2005. – Botschaft 2004 A, 4048 vd., No.2.4.1.1.

¹⁸ Art. 83b ZGB 2005. Vakıfların gözetiminden sorumlu kurum bağımsız denetim yükümlülüğünden muafiyete veya bu yükümlülüğün daha da katılaştırılmasına karar verme yetkisine sahiptir. Ayrıca 24.08.2005 tarihli Vakıfların Bağımsız Denetimine İlişkin Yönetmelik. Yönetmelik küçük vakıfların bağımsız denetimden yükümlülüğünden muafiyetini de ayrıntılı bir şekilde düzenlemektedir. Buna göre bir birini takip eden iki faaliyet yılında bilanço toplamı 200000 Frank altında olan ve kamuya ilan edilmiş bağış talebinde bulunmayanlar talep etmeleri halinde bağımsız denetim yükümlülüğünden muaf olurlar. – Botschaft 2004 A, 4052 vd., No. 2.4.1.2.

¹⁹ Almanya'ya özgü olan bu durum, işçi temsilcilerinin şirket gözetim kurullarına seçilmelerini sağlayan Mibestimmungsgesetz ve Montan-Mitbestimmungsgesetz isimli kanunlarda düzenlenmektedir.

²⁰ Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Theisen, R. Manuel: Gesetzliche versus funktionsgerechte Informationsversorgung, ZGR, 2013, s. 1 vd.; Semler, Johannes: Der Aufsichtsrat - Die Karriere einer Einrichtung, NZG, 2013, s. 771 vd.; Ünal, Mustafa: Anonim Ortaklıklarda Yönetim ve Yönetim Görevlerinin Murahhaslara Bırakılması, Batider, Y. 1982, C. XI, S. 3, s. 51; Arslan, İbrahim: Anonim Şirketlerde Yönetim Yetkisinin Sınırlandırılması, Konya 1994, s. 11 vd.; Aksoy, Mehmet Ali: Türk Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri Kapsamında Anonim Şirket Yönetim Kurulu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVII, Y. 2013, Sa. 1-2, s. 54 vd.

²¹ Daha fazla bilgi için bkz. Pütz, Lasse/ Sick, Sebastian: Die Aufgabe des Aufsichtsrats im Compliance-Management-System, Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf, 2012; Pulaşlı, Hasan: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, Ankara 2011, s. 1106.

gözetim kuruluna sunması şeklinde kendini gösterir. Gözetim kurulu da yapmış olduğu denetimin sonucunu - eğer yılsonu bilançosunun hesap denetçisi tarafından denetlenmesi gerekiyorsa ayrıca hesap denetçisinin yapmış olduğu denetimin sonucunu da ekleyerek – yazılı olarak genel kurula sunar.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin türü bağlamında Türk hukuku ile Alman hukuku arasında büyük bir benzerlik olup, Alman hukukunda da bağımsız denetim yükümlülüğü sadece sermaye şirketleri (AG, GmbH, KGaA, SE) için öngörülmüştü. Bu konuyu düzenleyen Alman Ticaret Kanunu'nun (HGB) 316/1 hükmüne göre HGB 267/1 anlamında küçük olmayan sermaye şirketlerinin yıllık bilançolarının (Jahresabschluss) ve yıllık finansal durum raporlarının (Lagebericht) bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi gerekir. Daha sonradan AB'nin 90/605/EWG Direktifi gereği Alman Ticaret Kanununa (HGB) 24.02.2000 tarihinde eklenen 264a²² maddesi bağımsız denetime tabi olan şirket türlerine ilişkin hükmün uygulama alanını genişletmiştir²³. Buna göre kişisel sorumluluğa tabi olan ortaklarının gerçek kişi olmaması şartıyla 267/1'deki kriterleri sağlamaları halinde şahıs şirketleri de bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi olacaklardır. Bu durum özellikle de Alman KOBİ'lerinde uygulaması çok fazla olan GmbH & Co. KG (İsviçre hukukunda mevcut olmayıp, Alman ve Avusturya hukuklarında mevcut olan, kişisel sorumlu olan ortağı bir limited şirket olan komandit şirket) şirket türünü ilgilendirmektedir.

III. Bağımsız Denetim Türleri

Türk Hukukunda bağımsız denetim kendi içinde farklı kategorilere ayrılmadan, bağımsız denetime tabi olacak tüm şirketler için aynı şekilde öngörülmüştür. Alman Hukukunda da denetim kapsamı yönüyle benzerlik arz eder. İsviçre Hukukunda ise denetime tabi olan şirketin ekonomik önem derecesine göre farklı yoğunlukta iki tür denetim söz konusudur, yani tam denetim ("*Ordentliche Revision*") ve sınırlı denetim ("*Eingeschränkte Revision*").

a. Tam Denetim

1. Genel Olarak

Halka açık şirketler ve ekonomik açıdan önem arz eden ama borsaya kote edilmemiş şirketler için bunların dahili kontrol sistemlerinin ("*Interner Kontrollsystem*") de dikkate alındığı, şirket üst yöneticilerinin ücretlerinin ve onlara verilen kredilerin de incelendiği, oldukça katı kuralların getirildiği tam denetimin öngörülmüş olması.

²² 24.02.2000 tarihli Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz - KapCoRiLiG (BGBl. I S. 154), yürürlük tarihi: 09.03.2000.

²³ Daha fazla bilgi için bkz. Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbeuch HGB/Ebke, § 316 No. 3 vd.

2. İsviçre

aa. Denetimin Şartları

İsviçre Borçlar Kanunu (OR) m.727'ye göre aşağıdaki kriterleri yerine getiren şirketlerin tam bağımsız denetim yaptırması gerekir:

(1) Halka açık şirketler (tam) bağımsız denetim yaptırmak zorundadır. Halka açık şirket olarak kabul edilen şirketler ise şunlardır:

(a) Pay senetleri borsaya kote edilmiş olan,

Buradaki pay senetleri ifadesini dar anlamamak gerekir. Yani pay senetlerinin ("Beteiligungspapire") onu satın alan kişiye aynı zamanda oy hakkı da sağlayıp sağlamadığı önem arz etmez. Ayrıca alan kişiye sadece kardan veya duruma göre tasfiyeden pay talep etme hakkı tanıyan senetleri ve payları satın alma hakkını içeren senetler de bu kapsama dahildir²⁴. Söz konusu senetlerin illa ki İsviçre Borsasına kote edilmiş olması da gerekmez, İsviçre dışındaki her hangi bir borsaya kote edilmiş olması da yeterlidir²⁵.

(b) Piyasaya tahvil (borçlanma senetleri) ihraç etmiş (bunların borsaya kote edilmiş olması gerekmez)²⁶ olan²⁷,

(c) Yukarıda (a) ve (b) bentlerindeki şirketlerin konsolide finansal tablolarındaki varlıkların veya cironun en az %20'sine katılmış olan şirketler²⁸;

Bu hüküm ile bağımsız denetime tabi olmanın beraberinde getirdiği külfetlerden kaçınmak amacıyla yavru şirketlerin İsviçre hukukundaki hükümlere göre gerekli kriterleri taşımayacak hale gelmesini sağlamaya yetecek kadar işlemlerinin aynı konzerinin başka ülkelerdeki yavru şirketlerine kaydırılmasının önüne geçilmek istenmiştir²⁹. (a) ve (b) şıklarındaki ölçütlere göre İsviçre'de toplam yaklaşık 300 şirketin var olduğu³⁰ ve (c) şikkındaki ölçüte göre ise yak-

²⁴ Böckli, Peter: Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, Schultess, Zürich, 2008, s. 49, No. 105.

²⁵ Böckli, s. 49, dipnot 255.

²⁶ Böckli, s. 49, No. 105.

²⁷ Bunların kote edilmiş olup olmamasına ilişkin bkz. Florian Zihler (2007) 2, Anm. 10, Zihler ayrıca 10 milyon (İsviçre) Franktan daha az tahvil ihraç etmiş olan şirketlerin halka açık şirket olarak kabul edilmemesi gerektiğini ileri sürmektedir.

²⁸ Bu hükmün Amerikan şirketlerinin İsviçre'deki yavru şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmasını sağlamak amacıyla maddeye konulup konulmadığına ilişkin düşünceler için bkz. Böckli, s. 50, no. 106; Hükmün konuluş sebebinin bu değil de, her iki hukuk sisteminin bağımsız denetime ilişkin hükümlerinin birbirine yaklaştırılması, ahengin sağlanması amacıyla gittiği yolundaki düşünce için: Botschaft 2004A, 4012, no. 2.1.1.1.

²⁹ Böckli, s. 50, no. 106.

³⁰ Böckli, s. 49, no. 105.

laşık 100 şirketin³¹ bağımsız denetime tabi olması gerektiği dikkate alındığında bu amaca ulaşıldığı söylenebilir.

- (2) İkinci olarak toplam bilanço büyüklüğü (10 milyon İsviçre Frankı), yıllık kazanç (20 milyon İsviçre Frankı) ve yıllık ortalama (tam zamanlı) çalışan sayısı (50 kişi) itibariyle verilen eşiklerden³² (en az) ikisini bir birini takip eden iki faaliyet yılı içerisinde aşan şirketler.

Bu eşikler tek tek şirketler için dikkate alınır³³, konzern söz konusu olması halinde konzernin bu eşikleri aşması sadece onun için (tam) bağımsız denetime tabi olma sonucunu doğurur.

- (3) Konsolide finansal tablo oluşturma mükellefiyeti bulunan şirketler,

İsviçre Borçlar Kanunu'nun 663e maddesi konsolide finansal tablo oluşturma mükellefiyetini düzenler. Bu maddenin birinci fıkrasına göre, bir şirketin oy çokluğu yoluyla veya başka yollarla bir ya da daha fazla şirketi tek bir yönetim çatısı altında bir araya getirmesi halinde (konzern) konsolide finansal tablo oluşturma gerekir. Maddenin ikinci fıkrası ise şirketin yavru şirketleriyle beraber şu kriterlerden iki tanesini bir birini takip eden iki dönemde aşmaması halinde konsolide finansal tablo oluşturma mükellefiyetinin olmayacağını hükme bağlar. Bu kriterler şu şekildedir: (a) Bilanço büyüklüğü 10 milyon İsviçre Frankı, (b) Yıllık kazancı 20 milyon İsviçre Frankı ve (c) yıllık ortalama (tam zamanlı) çalışan sayısı 200 kişi. Maddenin üçüncü fıkrasına göre ise (a) pay senetlerinin bir borsaya kote edilmiş olması, (b) piyasaya tahvil (borçlanma senetleri) ihraç edilmiş olması, (c) payların en az %10'unu teşkil eden pay sahiplerinin talep etmesi halinde ve (d) bunun şirketin malvarlığı ve kazanç durumunun mümkün mertebe güvenli bir şekilde değerlendirilebilmesi için zorunlu olması halinde konsolide finansal tablo oluşturulması gerekecektir. Bu durumda sadece bu "küçük konzern" in konsolide finansal tabloları değil, ayrıca konzern üst şirketinin kendi finansal tabloları da (tam) bağımsız denetime tabi olacaktır³⁴.

- (4) Aynı maddenin 2. fıkrasına göre ayrıca payların en az %10'unu teşkil eden pay sahiplerinin talep etmesi halinde yine (tam) denetim yaptırılması gerekir.

Buna İsviçre literatüründe azınlığın "opting out" hakkı denilmektedir. Bu hak uygulamada azınlık grubu için gayet etkili bir imkan teşkil etmektedir³⁵.

³¹ Böckli, s. 50, no. 106.

³² 1991 tarihli OR m.727b hükmüne göre bu eşikler tam iki katı kadar yani 20-40-200 şeklinde öngörülmüş idi.

³³ Böckli, s. 51, no. 107.

³⁴ Böckli, s. 51, no. 109.

³⁵ Karşl. Amtl. Bull. NR (2005) 74; Nicolas Duc (2006) 135/36; Florian Zihler (2007) 15.

Şirket paylarının %10'unu temsil eden pay sahipleri nitelikli azınlık grubunu teşkil ederler ve bu azınlık grubu OR m.736'ya göre önemli sebeplerin varlığı halinde mahkemeden şirketin feshedilmesini isteme hakkına sahiptir. Fakat OR m.736'daki durumdan farklı olarak %10'luk azınlık grubunun (tam) bağımsız denetimi talep edebilmesi ne önemli bir sebebin varlığını gerektirir ne de mahkemeye başvurulması gerekir.

Azınlık grubu bu talebini genel kurul esnasında şekle bağlı olmaksızın ileri sürebilir (OR m.702/2). Çünkü azınlık grubunun bu yöndeki talebi OR m.702/II, 4 anlamında pay sahiplerinin dile getirmiş oldukları ve yönetim kurulu tarafından kayda alınması gereken/protokol edilmesi gereken açıklamalardır³⁶. Gündeme bağlılık ilkesi açısından değerlendirilecek olursa OR m.700/III'e göre genel kurul toplantısına davette belirtilmeyen konular üzerine görüşme yapılması ve kararlar alınması mümkün değildir. Ancak bunun istisnasını olağanüstü genel kurul toplantısı yapılmasına yönelik talepler, özel denetim yapılmasına yönelik talepler ve pay sahiplerinden birinin talebi üzerine bağımsız denetçinin seçilmesi konuları oluşturur. Dolayısıyla özel denetim talebi de gündeme bağlılık ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır. İspat kolaylığı sağlaması açısından genel kurul toplantısı haricinde bu talebin ileri sürülmesi halinde ise yazılı şekle tavsiye edilir³⁷.

Söz konusu azınlık grubunun henüz devam etmekte olan faaliyet yılı ile ilgili olarak bu talebi ileri sürmesi beklenir. Bu durumda yönetim kurulu zaman açısından problemsiz bir şekilde olağanüstü genel kurul toplantısı çağırısı yapıp bağımsız denetçilerin seçilmesi sürecini başlatabilir. Azınlık grubunun bu talebini faaliyet yılının bitmesinden sonraki bir dönemde olağan genel kurul toplantısından önce ve hatta bu toplantı esnasında ileri sürmesi halinde ise kanunda bu talebin reddedilmesi gerektiğine ilişkin bir işaret olmadığı için sınırlı bağımsız denetim ile ilgili olarak bu tür durumlar için OR m.727a/IV'te öngörülen çözüm kıyas yoluyla uygulanabilir³⁸. Yani söz konusu azınlık grubu olağan genel kurul toplantısından en geç 10 gün önce (tam) bağımsız denetim yapılmasını talep etme hakkına sahiptir. Bu durumda yönetim kurulu olağan genel kurul toplantısında bağımsız denetçinin seçilmesini OR m.700/III'teki imkandan yararlanarak gündeme bağlılık ilkesine takılmadan gündeme alacak ve yıllık bilançonun ve karın kullanılması/dağıtılmasına ilişkin oylamayı da bağımsız denetimin sonucunun genel kurula sunulacağı toplantıya kadar erteleyecektir. OR m.727a/IV'te olağan genel kurul toplantısından en geç 10 gün önce ifadesi yer aldığı için faaliyet yılının sona ermesini takip eden olağan genel kurul toplantısı esnasında

³⁶ Böckli, s. 52, Dipn. 268.

³⁷ Böckli, s. 52, no. 112.

³⁸ Böckli, s. 53-54, no. 114-115.

%10'luk azınlık grubu tarafından (tam) bağımsız denetimin talep edilmesinin geçerli olmayacağı sonucuna varmak gerekir³⁹.

%10'luk azınlık grubunun talebi üzerine (tam) bağımsız denetim sadece söz konusu faaliyeti yılına ilişkin sonuç doğurur, yani bu talep ilgili şirketin artık her yıl (tam) bağımsız denetim yaptırması gerekliliğini beraberinde getirecek şekilde şirket sözleşmesini değiştirmiş olmaz. Söz konusu azınlık grubunun elinde bulundurduğu bu silah şirket üzerinde ciddi bir baskı oluşturur. Çünkü her şeyden önce aslında (tam) bağımsız denetime tabi değil iken bunu denetimi yaptırmak zorunda olmanın beraberinde getireceği ekstra giderler olacaktır. Ayrıca bu durumda şirketteki karar alma süreçleri uzayacak, yıllık faaliyetin onaylanması veya karın değerlendirilmesi ile ilgili yapılacak oylamalar ertelenecek ve yönetim kurulunca daha önceden yapılmış olan bir takım planlamalar (elde edilen kar ile yeni yatırımlara girişilmesi gibi) sekteye uğrayacaktır. Tabii söz konusu azınlık grubunun elindeki bu hak da diğer bütün haklarda olduğu gibi hakkın kötüye kullanılması yasağına tabidir⁴⁰.

- (5) Ve son olarak 3. fıkarda kanunun (tam) bağımsız denetimi gerektirmemesine rağmen, şirket ana sözleşmelerinin öngörmesi veya şirket genel kurulunun almış olduğu karar gereği yıllık bilançonun (tam) bağımsız denetiminin zorunlu hale geleceği ifade edilmektedir.

Normalde (tam) bağımsız denetim yaptırmak zorunda değil iken söz konusu şirketin bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi olması sonucunu doğuracak şekilde şirket sözleşmesinin değiştirilmesi OR 704/I'de sayılan önemli kararlardan olmadığı için bu kararın nitelikli çoğunlukla alınması gerekmez, basit çoğunluk yeterlidir. Şirket sözleşmelerinin böyle bir kararı önemli işler kategorisine dahil edip bu kararın alınması için nitelikli çoğunluğu şart koşması da mümkündür. Bu durumda nitelikli çoğunluk şartı aranacaktır. Genel kurulun bu kararı alabilmesi için ayrıca azınlık grubunun talebindeki durumun aksine toplantıdan önce bu konunun gündeme dahil edilmiş olması gerekir. Şirket sözleşmesinin bu yönde değiştirilmesi ile henüz devam etmekte olan faaliyet yılı da dahil olmak üzere gelecekteki tüm yıllar için (tam) bağımsız denetim yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Buna karşın kanun ve şirket sözleşmesi gereğince sınırlı denetim yeterli iken genel kurul kararı ile şirketin tam bağımsız denetime tabi tutulması tıpkı %10'luk azınlık grubunun talebi üzerine olduğu gibi sadece henüz devam etmekte olan faaliyet yılı ile ilgili olarak sonuç doğurur⁴¹.

³⁹ Böckli, s. 54, no. 116.

⁴⁰ Böckli, s. 56, no. 121.

⁴¹ Böckli, s. 57, no. 124.

bb. Denetçiye İlişkin Şartlar

İsviçre’de hukuki dayanağını 16.12.2005 tarihli Revisionsaufsichtsgezet’den alan ve ülkemizdeki Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile aynı fonksiyonu üstlenen Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) bulunmaktadır. RAG 4. 5. ve 6. maddelerinde bağımsız denetçiler üç sınıfa ayrılmaktadır. Buna göre:

- (i) Yetkilendirilen denetçiler (zugelassene Revisoren)
- (ii) Yetkilendirilen uzman denetçiler (zugelassenen Revisionsexperten)
- (iii) Devlet tarafından gözetlenen denetim şirketleri (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen)

OR m.727b hükmünün birinci fıkrasına göre halka açık şirketlerin tam bağımsız denetimi için bağımsız denetçi olarak devlet gözetim ve denetiminde olan bir bağımsız denetim şirketi (die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen) seçilmelidirler. Bu şirketler kanunun yetkili denetçi (zugelassener Revisor) veya yetkili uzman denetçi (die zugelassenen Revisionsexperte) tarafından yapılmasını şart koştuğu diğer denetimleri de devlet tarafından gözetlenen bir bağımsız denetim şirketine (staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen) yaptırmak zorundadırlar. Devlet tarafından gözetlenen bağımsız şirket olarak kabul edilmenin şartlarını ise RAG m.6 şu şekilde düzenlemektedir:

- (a) Şirket üst yönetim organlarının üyelerinin çoğunluğunun bağımsız denetçi olma yeterliliğine sahip olması gerekir,
- (b) Bağımsız denetim faaliyetinin icrasına katılan kişilerin en az 1/5’inin bağımsız denetçi olma yeterliliğine sahip olması gerekir,
- (c) Bağımsız denetim faaliyetini yöneten kişilerin tümünün bağımsız denetçi olma yeterliliğine sahip olduğunun güvence altına alınmış olması gerekir,
- (d) Şirketin yönetim yapılanmasının denetlenecek şirketlerin tek tek gözetlenmesine imkan sağlaması gerekir.

Ayrıca devlet tarafından yürütülen mali denetimlerin yukarıdaki dört şartı yerine getirmesi halinde bu denetim de tüzel kişi bağımsız denetçi olarak kabul edilir. Fakat bu denetimin devlet/kamu tarafından gözetlenen ve denetlenen denetim şirketi olarak kabul edilmez.

Aynı hükmün ikinci fıkrası tam bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü olan diğer şirketlerin ise bağımsız denetçi olarak 16.12.2005 tarihli RAG hükümlerine göre yetkili bir uzman denetçiyi (zugelassener Revisionsexperte) görevlendirmek zorunda olduklarını düzenlemektedir. Bunlar kanun tarafından yaptırılması şart koşulan diğer denetimleri de aynı şekilde yetkili bir uzman

denetçiye yaptırmak zorundadırlar. Yetkili bir uzman denetçi olarak kabul edilebilmenin şartlarını ise RAG m.4 düzenlemektedir. Buna göre hem gerçek kişilerin hem de tüzel kişilerin yetkili uzman denetçi unvanını alması mümkündür. Tüzel kişilerin yetkili uzman denetçi unvanı için taşınması gereken şartlar yukarıda izah edilmiştir. Bir gerçek kişinin yetkili uzman denetçi olarak kabul edilebilmesi için ise onun RAG m.4/II'de belirtilen ilgili alanlarda öğrenim ve tecrübe şartlarını yerine getirmesi ve iyi bir itibara sahip olması gerekir.

RAG m.3/II hükmüne göre izinli bağımsız denetçilik ve uzman bağımsız denetçilik unvanları gerçek kişiler için süresiz bir şekilde verilirken, devlet/kamu tarafından gözetlenen ve denetlenen bağımsız denetim şirketlerine bu unvanlar sadece 5 yıl için verilir.

2. Almanya

Alman Ticaret Kanunu'nun (HGB) 316. maddesinde aynı kanunun 267. maddesindeki şirketlerin büyüklüğe göre sınıflandırılmasında kullanılan eşiklere atıfta bulunulmuş, bu kriterlere göre küçük şirketler sınıfına dahil olmayan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre aşağıdaki üç kriterden en az iki tanesini bir birini takip eden iki hesap yılı içinde (f.4) yerine getirmeyen sermaye şirketleri küçük şirketlerdir:

- (1) Kanunun 283/III hükmüne göre bilançonun aktif tarafında açık hesap olarak tespit edilen kalemlerin çıkarılmasından sonra geriye kalan bilanço büyüklüğü 4 840 000 Euro,
- (2) Faaliyet yılının son gününden önceki son 12 aydaki cirosu 9 680 000 Euro,
- (3) Yıllık ortalama 50 çalışan.

Aynı hükmün 2. fıkrasına göre orta büyüklükteki sermaye şirketleri ise 1. fıkradaki 3 kriterden en az iki tanesini yerine getiren, fakat aşağıdaki 3 kriterden en az iki tanesini yerine getirmeyen şirketlerdir:

- (1) Kanunun 283/III hükmüne göre bilançonun aktif tarafında açık hesap olarak tespit edilen kalemlerin çıkarılmasından sonra geriye kalan bilanço büyüklüğü 19 250 000
- (2) Faaliyet yılının son gününden önceki son 12 aydaki cirosu 38 500 000 Euro
- (3) Yılda ortalama 200 çalışan (31 Mart, 30 Haziran ve 30 Eylül'deki ortalamalar esas alınarak)

Son olarak aynı hükmün 3. fıkrasına göre büyük sermaye şirketleri ise 2. fıkrada belirtilen kriterlerden en az iki tanesini yerine getiren şirketlerdir. Ayrıca HGB m. 264d hükmünde düzenlenen sermaye piyasalarına yönelmiş sermaye şirketleri ise ("*Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft*") başkaca hiçbir

şarta gerek kalmaksızın daima büyük sermaye şirketi olarak kabul edilirler. 264d hükmüne göre sermaye piyasalarına yönelmiş şirket ise Alman Sermaye Piyasası Kanunu m.2/V (WpHG) anlamında organize olmuş bir piyasa üzerinden aynı maddenin birinci fıkrasında belirtilen değerli kağıtları dolaşıma sunan veya piyasaya sunmak için başvuruda bulunan şirkettir.

3. Denetimin Konusu ve Kapsamı

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetimi düzenleyen hükümleri incelendiğinde TTK'nın denetlenecek hususları sınırlayıcı bir şekilde (numerus clausus) belirlemiş olduğu görülmektedir. Gerçekten TTK m.397'ye göre “denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun [konsolide] finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir”. Buna göre denetlenecek hususların başında anonim şirketlerin (ve bu hükümlerin özelliği dolayısıyla bağımsız denetime tabi tüm sermaye şirketlerinin) finansal tabloları ve şirketler topluluğu söz konusu ise topluluğun (konsolide) finansal tabloları gelir. Muhasebe biliminde finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının ortaya konulması amacıyla işletmeyle ilgili olarak, varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, (kar ve zarar da dahil) gelir ve giderler, ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve nakit akışları gibi bilgilerin sunulduğu tabloları ifade eder⁴². TTK'da “finansal tablo” kavramının tanımı yer almamakla birlikte 68. maddeye göre her “tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilançoynu) çıkarmak zorundadır”. Bu hükümle de finansal tabloların içeriğine ilişkin bilgi verilmektedir. TTK'nın bağımsız denetimin konu ve kapsamını düzenleyen m. 398/I hükmüne göre ise, “şirketin ve topluluğun finansal tabloları ...; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378'inci madde uyarınca verilen raporların ... denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kamuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. ... Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515'inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır”.

Bağımsız denetimin kapsamına dahil olan bir diğer husus ise TTK m. 516'da düzenlenen yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporudur. Bu hükme göre “yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı

⁴² Bknz. Tekinalp, Yeni Hukuk, s. 432, 433, par. 17-41.

ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır". Yönetim kurulunun faaliyet raporu ayrıca şu hususları da içermelidir: a) Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar, b) Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları, c) Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdî imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi finansal tabloların denetimine göre daha sınırlı bir denetimdir. Zira yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun içeriği yukarıda izah edildiği gibi geniş olmasına rağmen yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi burada yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığının denetimi ile sınırlıdır. Yani denetçi "YK'nın yıllık faaliyet raporunu; Dünya ve ülke ekonomisi bakımından, AO'nun yatırım politikası açısından istihdam, üretim, çalışma programı (bütçe) hedeflerine uygun olup olmadığı yönünden denetlemez; fiyatlandırma ve pazarlama ilkelerine uygunluğunu kontrol etmez. Tüm bu hususlar denetim dışıdır. Denetim sonuçları, AO'nun ve/veya Topluluğunun makro politikalarını ortaya koymaz"⁴³.

Bağımsız denetimin kapsamına giren hususlar arasında ayrıca envanter ve muhasebe denetimi de bulunmaktadır. Envanterin hazırlanmasına ilişkin düzenlemeler TTK m.66 ve 77'de yer almaktadır. TTK m.66/I'e göre "Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır". TTK m.398/I hükmüne göre ise "Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve ... denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar". Envanterin bağımsız denetimin kapsamına dahil olması gerekliliğinin ayrıca denetlenecek olan bilançonun envantere dayalı olarak hazırlanıyor olması gibi mantıksal bir gereği de vardır⁴⁴.

TTK m.398/I hükmünün gerekçesinden anlaşılacağı üzere Türkiye Denetim Standartlarında öngörüldüğü ölçüde şirket iç denetim biriminin denetimi de bağımsız denetimin kapsamına girmektedir. Gerçekten de hükmün gerekçesinde denetleme-

⁴³ Bknz. Tekinalp, Yeni Hukuk, s. 431, par. 17-36 ve 17-37.

⁴⁴ Özkorkut, s. 219.

nin konusu ve kapsamının birinci fıkra kapsamında sayma yöntemi ile belirlendiği ifade edildikten sonra “*Hem şirketin hem de topluluğun denetimi şu belgelerin denetimini ifade eder: ..., uluslararası denetim standartları bağlamında muhasebe iç denetimlerinin ve ...*” denilmektedir. Uluslararası denetim standartları kapsamında iç denetim ile kastedilen ne olduğu sorusuna da yine hükmün gerekçesinde, “*şirket içerisindeki çeşitli komiteler, özellikle halka açık şirketlerde denetim komitesi veya müfettişler aracılığıyla yapılan veya holdinglerde bütün topluluğu kapsar şekilde yapılan denetimler*”in anlaşılması gerektiği ifade edilmektedir.

4. Denetim Raporu

İsviçre Borçlar Kanunu’nda 2005 yılında yapılan değişiklik öncesinde bağımsız denetçiler denetlenen şirketin pay sahiplerine yönelik hazırladıkları denetim raporunun yanında, şirket yönetim kuruluna hitaben de denetim raporuna göre daha az kapsamlı ve ilk raporu tamamlayıcı mahiyette bir “Açıklama Raporu” (“Erlaeuterungsbericht”) hazırlıyorlardı⁴⁵. 2005 yılında yapılan değişikliklerden sonra ise bu “Açıklama Raporu”nun yerine geçmek üzere daha kapsamlı olan ve pay sahiplerinin bilgisine sunulmayan⁴⁶ bir “Kapsamlı Denetim Raporu” hazırlanır ve yönetim kuruluna sunulur. Böylece “*Açıklama Raporunun komumu (“Erlaeuterungsbericht”) mer’i hukuka göre (bknz. Art. 729 a OR) güçlendirilmiş bulunmaktadır*”⁴⁷. Bu “kapsamlı denetim raporu” denetçilerin denetim hakkındaki nihai “hükümü” vermelerine yol açan bütün tespitleri içerir. Yani bir diğer ifadeyle bu kapsamlı açıklama raporu denetim hakkındaki hükmün gerekçesini teşkil eder⁴⁸.

Bu kapsamlı rapor daha önceki açıklama raporunun çok ötesinde bir içeriğe sahiptir. Çünkü 1991 tarihli Art 729 a OR hükmünün geçerli olduğu dönemde bağımsız denetçilerin açıklayıcı rapor için kullandıkları modeller çoğu zaman yeterli bilgiyi içermemekten ve tatmin edici olmaktan uzak idi; bu modeller 1 Ocak 2008 tarihi itibarıyla artık uygulamadan kalkmış bulunmaktadır⁴⁹. Yeni kapsamlı rapor ise birçok kategorideki konulara ilişkin ifadeler içerir. Bu kategoriler şu şekildedir: i) denetimin icrasına ilişkin ifadeler, ii) Muhasebeleştirilmeye (Rechnungslegung) ilişkin tespitler, iii) iç denetime ilişkin tespitler, iv) denetim çalışmalarının sonuçlarının sunumu, v) denetçilerin denetim hakkındaki hükümleridir.

⁴⁵ Art. 729a OR 2005; buna ilişkin PS 260 (2004) No: 17A vd. – Daha önce Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel (1996) § 33 N. 48 vd.; HWP (1998) II, 431 vd.; Rolf Watter, BSK (2002) Art. 729a N. 3 vd.; Peter Böckli (2004) § 15 N. 177 vd. – daha güncel olarak Stenz/Renfer (2007) 15.

⁴⁶ En azından şirket tarafından bu bilgilendirme gerçekleşmez. Krşl. vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel (1996) § 33 N. 49. Bu (daha uzun olan) raporu incelemek ise Art. 697 a OR’da ifadesini bulan “özel denetim” çerçevesinde mümkün olacaktır.

⁴⁷ Botschaft 2004A, 4024, No: 2.1.3.2.2.

⁴⁸ Böckli, s. 139, No. 323.

⁴⁹ Böckli, s. 141, dipnot No. 674.

Denetçiler bunun yanında bir de denetlenen tek şirketin ve duruma göre konzernin yıllık faaliyet raporunun denetiminin sonucu, yönetim kurulunun bilanço karının değerlendirilmesine yönelik teklifinin denetimine ilişkin sonucu kısa ve yazılı bir şekilde genel kurula sunmak üzere bir özet şeklinde rapor hazırlar. Bu rapor ise şu hususlara ilişkin bilgiler içerir: i) denetim ekibinin yöneticisi konumunda olan kişinin bağımsızlığına ve denetim faaliyeti açısından mesleki yeterliliğine ilişkin bilgiler (Art.728 b, f.2, No.2 ve 3 OR), ii) denetlenen şirketin yıllık faaliyet raporunun ve duruma göre konzern raporunun (Konzernrechnung) bu konuya ilişkin normlara uygun olup olmadığı hakkındaki hüküm, iii) karın değerlendirilmesine ilişkin teklifin normlara uygunluğu hakkındaki onay, iv) yıllık faaliyet raporunun (Jahresrechnung) onaylanması konusunda genel kurula tavsiye kararı⁵⁰.

Denetçiler genel kurula sundukları bu özet şeklindeki kısa denetim raporunda kesin denetim hükmünü de vermiş olurlar. Bu denetim hükmü şu şekillerde olabilir: i) sınırsız (uneingeschraenkte) onay, yani denetime tabi konularda kanuna ve şirket sözleşmesine aykırılıkların tespit edilmediğine ilişkin onay⁵¹, ii) sınırlı onay, yani muhasebeleştirme (Rechnungslegung) ilişkin hükümlere aykırılıklar tespit edilmesine rağmen bunların muhasebeleştirme sonucunu (Rechnungslegung) etkileyecek derecede olmaması ve şirket yönetimi ile yapılan müzakereler neticesinde bu eksikliklerin giderilemediğine ilişkin onay⁵², iii) reddedici onay, yani tespit edilen eksikliklerin sonuca etkili olduğu ve bu eksikliklerin giderilmesinin şirket yönetimi ile yapılan müzakereler neticesinde de mümkün olmadığına ilişkin tespit⁵³.

Denetçiler denetim faaliyeti esnasında kanuna veya şirket sözleşmesine aykırılıklar tespit ettiklerinde bunları yönetim kurulu ile paylaşmalı⁵⁴ ve (varsa) yanlış anlaşımaların ortadan kaldırılması imkanını yönetim kuruluna tanımalıdır. Bu aykırılıklar çok önemli derecede aykırılıklar teşkil ediyorsa⁵⁵, bu tespitlerin ayrıca genel kurula da bildirilmesi gerekir⁵⁶.

⁵⁰ Böckli, s. 149.

⁵¹ Böckli, s. 156 vd.

⁵² Böckli, s. 160 vd.

⁵³ Böckli, s. 162 vd.

⁵⁴ Art. 728 c, f. 1 OR. – Ayrıca denetçilerin uygulamaları için bkz. PS 250 (2004) No. 32 vd.

⁵⁵ Art. 728 c, f. 2 OR, Art. 729 b OR (1991 tarihli hüküm) kıyasen bildirim yükümlülüğünü düzenlemekte ve “önemli olaylar”dan bahsetmekte idi. Böckli bu değişiklik ile kavramlar arasında bir uyumlaştırmanın amaçlandığını düşünmektedir, bkz. Böckli, s. 172. Aynı şekilde 12 Ekim 2004 tarihli BGH hükmü: 4P.208/2003, Erw. 2.4.1.

⁵⁶ Aynı fikirde 26 Nisan 2007 tarihli BGH hükmü: 4C.45/2006, Erw. 7.3. - Krşl. Rolf Watter, BSK (2002) Art.729b N. 2/3.

b. Sınırlı Denetim

Küçük ve orta ölçekli (10-20-50⁵⁷ eşliğini aşmayan) işletmeler için İsviçre Borçlar Kanunu sınırlı bir denetimi yeterli görmüştür. Kanun bu düzenlemeye yer vermekle mevzuatın gerçeklikle olan bağını muhafaza etmeye çalışmıştır. Zira henüz kanunun bu farklılaştırmaya gitmediği dönemde de küçük ve orta ölçekli işletmelerin denetiminde şu ilginç durumlar ile karşılaşılıyordu:

- i) Kanun tam bir denetimi (“full audit”) gerektirdiği halde sıklıkla gerçek bir tam denetimin yapılmadığı gözlemlenmekteydi⁵⁸. Bu tür işletmelerde denetçiler daha çok (payların çoğunluğuna sahip olan pay sahiplerinin denetim giderleri konusundaki bilinci de dikkate alınarak) sadece dikkat çekici durumlar, çelişkilerin mevcut olup olmadığının araştırılması ve verilen bilgilerin akla uygun olup olmadığının⁵⁹ gözden geçirilmesi (“review”⁶⁰) ile yetiniyorlardı.
- ii) Şirket yönetimleri çoğunlukla yıllık faaliyet raporunun oluşturulmasında denetçilerden sadece danışmanlık hizmeti değil, aynı zamanda bu raporun hazırlanmasında onlara daha aktif görevler veriyorlardı.

İsviçre kanun koyucusu küçük ve orta ölçekli işletmelerin çoğunun personel eksikliği ve uzmanlık bilgisi eksikliği sebebiyle dışarıdan yardım almadan ticari defterlerin tutulması ve yıllık faaliyet raporunun hazırlanmasında yetersiz kaldıklarını gözlemlemiş ve bu yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilebilmesi için dışarıdan danışmanların görevlendirilmesinin bu tür işletmeler için önemli bir gider kalemi oluşturacağını, bunun yerine denetçilerden yardım alınmasının daha etkili ve uygun olacağını düşünmüştür. Denetçiler bu çalışmalarda rol almasının onların denetlenecek konularla ilgili daha fazla bilgi sahibi olacağı gibi bir avantajdan da bahsedilir⁶¹. Bu yüzden küçük ve orta ölçekli işletmeler için tam denetim yerine daha farklı bir düzenleme öngörülmüştür.

Sınırlı denetimin tam denetim ile farklarını kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür:

- i) Denetçinin uzmanlık tecrübesi bağlamında daha az sıkı şartların var olması (Art. 5 RAG 2005);

⁵⁷ Bir birini takip eden iki faaliyet yılında belirtilen şu eşiklerden iki tanesini aşmayan şirketler:
a) Bilanço büyüklüğü açısından 10 Milyon İsv. Frankı, b) 20 Milyon Franklık ciro büyüklüğü,
c) Yıllık ortalama olarak 50 kişilik tam zamanlı çalışan sayısı (Art. 727 f.1 No. 2 OR 2005).

⁵⁸ Art. 728 f. 1 OR 1991. – Benzer şekilde Botschaft 2004A, 3978, No. 1.1.3.; Jakob Baer (2007) 48.

⁵⁹ Karşl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel (1996) § 33 N. 23.

⁶⁰ Karşl. PS 910 (2004).

⁶¹ Böckli, s. 187, No. 452.

- ii) Bütün konuların değil, sadece kanun hükümlerine veya şirket sözleşmesine aykırılıkları olduğu hususunda belirtilerin olduğu olayların araştırılması (Art. 729a Abs. 1 Ziff. 1 OR 2005);
- iii) İnceleme metodunun sadece sorgular, analitik inceleme işlemleri ve makul ölçülerde detay incelemeleri ile sınırlı olması (Art. 729a Abs. 2 OR 2005) ve (Art.728a, f.2 OR 2005 hükmünden farklı olarak) iç denetim sistemini dikkate almakla açıkça yükümlendirilmemiş olması (Art. 729a OR 2005);
- iv) Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR 2005 hükmü ile karşılaştırıldığında) Bir iç denetim sisteminin mevcut olup olmadığının denetim raporunda belirtilmesinin gerekli olmadığı dikkate alındığında, denetim konusunun da sınırlı olduğu (Art. 729a OR 2005);
- v) Sadece genel kurula bir özetleyici denetim raporun sunulması gereği ve yönetim kuruluna detaylı bir denetim raporunun sunulması yükümlülüğünün olmaması (Art. 729b, f.1 OR 2005);
- vi) Yönetim kurulu ve genel kurula karşı bir bildirim yükümlülüğünün olması fakat aşırı borçlanılma hali yani borca batıklık halinde mahkemeye karşı bildirim yükümlülüğünün olması (Art. 729c OR 2005);
- vii) “Embedded audit” imkanı, yani denetçilerin ticari defterlerin tutulması ve yıllık faaliyet raporunun hazırlanmasında belli şartlar altında rol alması imkanının tanınmış olması (Art. 729 f.2 OR 2005.)⁶²;
- viii) Tam denetimde olup da sınırlı denetimde olmayan durum ise, denetçilerin rotasyonu, yani onların belli bir süreden sonra artık aynı şirketi denetleyememeleri, bir süre ara vermeleri gerekliliği ve konzernrechnung denetiminin olmamasıdır (Art. 727 f.1 No. 3 OR 2005).

Yukarıda verilen karşılaştırma neticesinde kanun hükümlerine ve şirket sözleşmesine aykırılıkların tam denetime göre sınırlı denetim çerçevesinde ortaya çıkarılmaması riskinin daha büyük olduğu söylenebilir⁶³. Fakat denetim çerçevesinde yapılan incelemelerin bu riski azaltacak şekilde şekillendirilmesi gerekir.

IV. Denetimin Yürütülmesi Tarzı ile İlgili Fransa'daki “Joint Audit” Örneği

Bir diğer Avrupa Birliği üyesi ülke olan Fransa'da ise “Joint Audit” kurumu⁶⁴ mevcuttur. Buna göre bağımsız denetime tabi olan bir şirketin denetimi bir

⁶² Daha fazla bilgi için bkız. Böckli, s. 207, No. 494 vd.

⁶³ Botschaft 2004A, 4027, Ziff. 2.1.4.2.1.

⁶⁴ Bu konuda daha fazla bilgi için bnz. Ratzinger-Sakel, Nicole V.S./ Lambacher, B.Sc., Erfahrungen mit dem Joint Audit in Frankreich, Der Betrieb 2013, s. 1369 vd.

birinden bağımsız olan en az iki farklı denetçi tarafından icra edilmelidir. Bu sisteme göre denetçiler, öncelikle denetimi yapılacak konuları kendi aralarında paylaşırlar ve denetim sonunda beraberce kaleme alacakları bir raporu hazırlar ve şirkete sunarlar. Böylece denetim sonucunun objektifliği biraz daha arttırılmış ve aynı zamanda bu görevlendirilen bir birilerini de denetlerler. Fakat bu sistemin dezavantajları ise bu denetçiler arasında ihtilaf çıkma ihtimali, denetimin daha fazla zaman ve maliyeti gerektirmesi ihtimalleridir.

V. Denetim ile İlgili Pay Sahiplerine Tanınan Tercih Hakları

Küçük ve orta ölçekli işletmeler bakımından sisteme esneklik kazandırmak için İsviçre Hukukunda pay sahiplerine denetim ile ilgili bazı tercih imkanları tanınmıştır.

Bu imkanların başında “opting out” diye ifade edilen ve belli şartların mevcut olması halinde pay sahiplerinin şirketin denetim dışı kalmasına karar verme imkanı gelir. Bir arada bulunması gereken bu şartlar şu şekildedir:

- i) Şirketin sınırlı denetime tabi olmayı gerektiren şartları taşıması,
- ii) Şirketin yıllık ortalama itibariyle tam zamanlı olarak en fazla 10 işçi çalıştırmaması,
- iii) Tüm pay sahiplerinin oy birliği,
- iv) Pay sahiplerinden hiç birinin daha sonradan sınırlı denetimi talep etmemiş olması.

Bu şartların tamamının bir arada bulunması halinde, şirket sözleşmesi buna uygun olarak değiştirilir, sınırlı denetime başlanmış hatta bitirilmiş olsa bile hemen sonuçlarını doğurur ve denetim gereksiz hale gelir. Şirketin denetim dışı kalması sadece bir yıla ilişkin değildir, şartlar değişmediği sürece denetim yapılmayacaktır. Bu durumda şirket yönetim organının normal şartlarda denetlenecek olan konularla ilgili sorumluluğu ise daha da artacaktır⁶⁵. Ayrıca şirket sözleşmesinin de bu doğrultuda değiştirilmesi gerekir.

Pay sahiplerine tanınan bir diğer tercih imkanı ise “opting down” diye ifade edilen imkandır. “opting out” için gerekli olan şartların tamamının varlığı halinde pay sahipleri, denetimden tamamen vazgeçmek yerine kanunun aradığı şartları taşımayan, yani kanunen denetim yapma yetkisi olmayan bir kişiye denetimi yaptırmaktır. Tabii bu durumda icra edilecek denetimden kanunun bahsettiği anlamda bir denetimin varlığını kabul etmek mümkün olmayacaktır.

⁶⁵ Daha fazla bilgi için bkz. Böckli, s. 229 vd.

Nihayet pay sahiplerine tanınan bir diğer imkan ise azınlık pay sahiplerinin konumunu güçlendiren, “opting out” veya “opting down” kavramlarının tersi bir etkiye sahip olan “opting up” imkanıdır. Yani normal Şartlar altında sınırlı bir denetim yapılması geren orta ve küçük lekli Őletmeleri için payların %10'unu elinde bulunduran pay sahiplerinin talebi üzerine sınırlı denetim yerine tam denetim yapılması gerekliliğidir (Art. 727, f.3 OR).

F. SONUÇ

Yukarıda Türk, Alman ve İsviçre hukuklarındaki düzenlemeler arasında yapılan karşılaştırma dikkate alındığında Türk hukukunda bağımsız denetim konusunun Alman hukukundaki düzenleme ile çok benzerlik taŐıdıđı gözlenmektedir. Küçük ve orta lekli Őletmelerde bağımsız denetimin getireceği ekstra maliyetler dikkate alındığında ve azınlık pay sahiplerinin Şirketteki konumlarının güçlendirilmesi amaçlandığında İsviçre hukukunda pay sahiplerine tanınan “opting out”, “opting down” ve “opting up” imkanlarının Türk kanun koyucusu tarafından değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Kanun koyucunun her konuda olduğu gibi bağımsız denetim konusunda da sadece bir ülkedeki düzenlemeyi esas alıp bir hukuki kurumu i hukukumuzda transfer etmek yerine çok farklı ülkelerdeki düzenlemeleri ve tecrübeleri araŐtırması daha faydalı olacaktır. Örneđin bir Avrupa Birliği yesi ülke olan Fransız hukukundaki “Joint Audit” kurumu da Türk hukukunda bağımsız denetim konusunun tekrar ele alınmasında dikkate değerdir.

