

## ŞEFFAFLIĞA ETKİLERİ AÇISINDAN 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİM

### İrem Tore

Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası İlişkiler Bölümü

Arş. Gör. Dr.

itore@cu.edu.tr

### Ayşe Tanyeri

Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

Arş. Gör.

atanyeri@cu.edu.tr

### Özet

*Şirketlerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlayan ve kamuya açıklanan finansal bilgiler, şirket ile paydaşları arasında iletişimi sağlayan etkin bir araçtır. Aynı zamanda bu araç, finansal şeffaflığın işlerlik kazanmasında da önemli bir faktördür. Şirketlerde yaşanan finansal başarısızlıklar, bilgi kullanıcılarına finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayan bağımsız denetim ile şeffaflık arasındaki ilişkinin önemini vurgulamaktadır. Bu doğrultuda, şeffaflık ve denetim bakış açısıyla hazırlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) Türkiye'de şeffaflık olgusunun yerleşmesi açısından bir dönüm noktasıdır. Kanun ile birlikte, bağımsız denetim anlayışı tamamıyla değişmiştir. Bu sebeple, çalışmada şeffaflığa etkileri açısından 6102 sayılı TTK'da bağımsız denetim incelenmiş ve konu ile ilgili değerlendirmelerde bulunulmuştur.*

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Şeffaflık, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

**Alan Tanımı:** İşletme (Muhasebe, Denetim), Hukuk (Ticaret Hukuku)

## THE IMPACT OF INDEPENDENT AUDITING IN THE TURKISH COMMERCIAL CODE NO.6102 ON TRANSPARENCY

### Abstract

*The financial information disclosed to the public is an effective communication tool, which provides information about the financial condition of the companies and the results of their operations, between the companies and their stakeholders. This tool is also an important factor in ensuring the functioning of financial transparency. The increase in the number of financial failures by companies puts emphasis on the importance of the relationship between transparency and independent auditing that provides accurate and reliable financial information. In this respect, the Turkish Commercial Code No. 6102 (TCC), in which transparency and auditing of companies have become priorities, is a turning point for the establishment of the transparency phenomenon in Turkey. With this Code, independent audit approach of companies has changed completely. Thus, this study examines and evaluates the novelties of the TCC in terms of auditing of companies and its impact on transparency.*

**Keywords:** Auditing, Transparency, Turkish Commercial Code Law No. 610

**JEL Code:** K22, M40, M41, M42, M48

## 1. GİRİŞ

İşletmelerle ilgili finansal bilgilerin sağlandığı finansal raporlar ve muhasebe verileri, işletme ile bilgi kullanıcıları arasındaki iletişimi sağlayan önemli bir araçtır. Aynı zamanda bu araç finansal şeffaflığın ve bilgi kullanıcıların çıkarlarının korunması açısından da önemlidir. Finansal bilgi sağlayan araçların verimliliği, sistemin etkin çalışıp çalışmadığının kontrol edilmesi ve denetim çalışmalarının başarısı ve kalitesi ile de yakından ilişkilidir (Abay,2013:165).

Bir şirketteki yönetim kademelerinin asli görevlerinden birisi, bilgi kullanıcılarına muhasebe uygulamalarını ve finansal raporları gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmaktır. Yönetim kademelerinin bu tutumu ile bilgi kullanıcılarının olumsuz sonuçlar meydana getirecek kararlar alması önlenmiş olmaktadır. Diğer bir ifade ile, şirket yönetiminin şirket hakkında yanıltıcı bilgiler ortaya koymamak için, muhasebe süreçlerini ve finansal raporlarını bir takım yöntemler ve kişiler aracılığı ile test ettirmesi gerekmektedir. Günümüzde en etkin test araçlarından birisi olan denetim, muhasebe veri kalitesini ve şeffaflığı etkilemektedir (Abay,2013:166). Etkin olan tüm süreçlerde olduğu gibi muhasebe sürecinin de denetimi kaçınılmazdır. Etkin bir denetim doğru, güvenilir ve tarafsız bilgilerin elde edilmesi açısından önemlidir. Bu açıdan, denetim ile şeffaflık arasındaki ilişkiden söz etmek mümkündür.

Şirketlerde şeffaf bir denetim olgusu yaratmak ve Türk Ticaret Kanunu'ndaki eksiklikleri gidermek amacıyla, kanun koyucu 6102 sayılı TTK'da denetimi yeniden düzenlemiştir. Bu çalışmada, 6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetim ile ilgili hükümlerinin şeffaflık açısından ayrıntılı bir şekilde ele alınması amaçlanmıştır.

## 2. DENETİM VE ŞEFFAFLIK İLİŞKİSİ

Ekonomik ve sosyal çevrede meydana gelen gelişmelerle birlikte işletmelerin faaliyet alanları genişlemiş ve yapıları değişmiştir. Bu değişmelerle birlikte, işletmeler hakkında güvenilir bilgiye olan ihtiyaç da artmıştır (Kutukız ve Öncü,2009:132). İşletmenin finansal performansının ve faaliyet sonuçlarının ilgili taraflarla paylaşılması finansal tablolar ve raporlar ile sağlanmaktadır (Pamukçu,2011:138-139). Bu sebeple de finansal tablolardan elde etmiş oldukları bilgiler doğrultusunda kararlar alan bilgi kullanıcıları için, finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilir olması önemli hale gelmiştir. Finansal bilgi kullanıcılarının işletme hakkındaki bilgilere doğrudan ulaşması mümkün olmadığı için, kullanıcıların başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin güvenilirliğine inanmaları gerekmektedir. Şirketler tarafından hazırlanan mali raporlar ise performansı yüksek göstermek ya da yapılan usulsüzlükleri gizlemek gibi nedenlerden dolayı raporu hazırlayan kişilerin etkisinde hazırlanabilmektedir.

Finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolarda sunulan bilgilerin hata ve yanlışlık içerdikleri konusunda bir tereddütlerinin bulunması, yönetimden gelen bilgilerin güvenilirliğini sorgulamalarına neden olacak ve karar sürecinde bu bilgileri kullanmalarını zorlaştıracaktır. Bu sebeple, denetim, gerek finansal gerekse de finansal olmayan bilginin güvenilirliği ve doğruluğu açısından karar verme sürecine işlerlik kazandırmaktadır (Sayar ve Karataş,2016:233). Diğer taraftan, finansal bilgi kullanıcılarının, doğru ve güvenilir bilgiyi zamanında ve hızlı bir şekilde elde etmeleri doğru ve yerinde kararlar alabilmeleri için bir gerekliliktir. Bu niteliklere sahip finansal bilginin şeffaflık ve kamuyu aydınlatma çerçevesinde ortaya çıkması ise, finansal raporlama ve denetim uygulamalarını kapsayan bir yapı ile mümkündür (Sayar ve Karataş,2016:231).

Güvenilir ve doğru bilgiye olan ihtiyacın artması ile, bağımsız denetim şirketler açısından önemli bir olgu olarak ortaya çıkmıştır (Kutukız ve Öncü,2009:132).Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının muhasebe standartlarına uyguladığını denetim standartlarına göre inceleyerek, bilgi

kullanıcılarının muhasebe bilgilerine olan güvenini arttıran bir sistemdir. Müşterilerine tek başına ya da bir denetim firmasına bağlı olarak profesyonel hizmet sunan bağımsız denetçi, denetim tekniklerini uygulayıp denetim sırasında elde ettiği kanıtları çalışma kağıtları aracılığı ile belgelemekte ve bu faaliyeti sonucunda elde etmiş olduğu denetim görüşünü de denetim raporunda sunmaktadır (Tanç ve Gümrah,2016:420-421). Finansal bilginin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında finansal bilgi kullanıcılarına bilgi sunan bağımsız denetimin varlığı, şeffaflığın sağlanması açısından oldukça önemlidir (Sayar ve Karataş,2016:231).

Son zamanlarda önemi daha da artan şeffaflık, işletmenin finansal performansı, yönetimi ve hissedarlık yapısı ile ilgili gerekli, doğru ve kıyaslanabilir bilginin zamanında açıklanmasını ifade etmektedir. İşletmeler gerekli bilgiyi ilgili taraflara şeffaf bir şekilde iletmez ise, bilgi kullanıcılarının yanlış bilgilendirilmesi söz konusudur. Bu durum da kullanıcıların işletmeye olan güvenini etkilemektedir. Bağımsız denetim açısından şeffaflığı değerlendirdiğimizde ise, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan faaliyetlerle ilgili olarak, işletmenin finansal/finansal olmayan ve ticari sırları dışında kalan tüm bilgilerin doğru, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, güvenilir ve ihtiyaca uygun bir şekilde sunulması gerektiğini ifade etmektedir (Kutukız ve Öncü,2009:138).

Bağımsız denetimin şeffaflığa olan etkisi göz önüne alındığında, Türkiye’de bu konuda düzenleme yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu bağlamda, Türkiye’de bağımsız denetim uygulamasına yönelik ilk zorunluluk, 1987 yılında bankaların denetimi ile gerçekleşmiştir. Fakat denetleme ilke ve kuralları ilk kez 1988 yılında Sermaye Piyasası Kurulu’nun yayınladığı tebliğ ile birlikte yasal bir boyuta ulaşmıştır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 50. maddesine göre hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde denetim standartlarına yer verilmiştir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), 1994 yılında muhasebe ve denetim standartları hazırlama görevini Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’na vermiştir. Denetim alanındaki önemli gelişmelerden birisi de, 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) ’nun kurulmasıdır. TÜDESK, denetim faaliyetlerinin belirli bir düzen dahilinde yürütülmesi ve Uluslararası Denetim Standartları’nın belirlenmesi ve yayımlanması amacıyla kurulmuştur (Kutukız ve Öncü,2009:133). Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili çok sayıda düzenleyici ve denetleyici otoritenin olması

ve muhasebe denetimi mesleğinin vergi mevzuatına göre şekillenmesi gibi sebeplerden dolayı, bağımsız denetimle ilgili kamu otoritesi 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları (KGK)'na verilmiştir. Denetim alanındaki son düzenlemelerden biri ise, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur. 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu (eTTK)'ndan farklı olarak bu kanun ile kimlerin denetçi olabileceği ve denetimin sınırları belirlenmiştir. Bu açıdan, birçok değişikliğin meydana geldiği şirketlerde denetim olgusunun yerini "bağımsız denetim" almıştır.

### **3. 6762 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DENETİMLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanun'u yürürlüğe girdiği dönemlerde anonim şirketlerde bilgi paylaşımı ve şeffaflık gibi unsurlar bugün olduğu kadar ihtiyaç teşkil etmemektedir (Tore,2015:148-155). Bunun nedenlerinden birisi, Türkiye'de anonim şirketlerin büyük bir kısmının aile şirketlerinden oluşmasıydı. Aile üyeleri şirket kontrolünü elinde bulundurmakla birlikte şirketler grubundaki birçok önemli pozisyonda da yer almaktaydı. Bu durum genellikle, genel kurulda çoğunluğu sağlayan grubun yönetime de hakim olmasına neden olmaktadır (Pamukçu,2011:137). Şirket sahipleri ile yönetimin ayrılmaz hale gelmesi, bu hissedarların diğer menfaat sahiplerine oranla şirket hakkında daha güvenilir bilgiye daha kolay erişmelerini sağlamaktaydı.

Aile tipi anonim şirketlerde düzenli ve ayrıntılı raporlama genellikle hissedarlar arasında bir anlaşmazlık meydana geldiğinde düzenlenmekteydi (Pulaşlı,2011:12). Çoğunluk hissedarların bilgi edinmek için ayrıca bir şeffaflık talebinde bulunmalarına gereksinim duyulmamaktaydı. Yani tüm ilgili gruplara karşı sorumlu bir şirket yapısından ziyade, hakim hissedara yönelik bir şirket yapısından bahsetmek mümkündür (Tore, 2015:152). Bu mülkiyet yapısı, 6762 sayılı Kanun'da muhasebe ilkeleri ve finansal tablolara yönelik uygulaması zorunlu bir hüküm bulunmamasının nedenlerinden biridir. 6762 sayılı Kanun, muhasebe ve denetleme prensiplerine yönelik olmadığı ve finansal raporlama konusunda düzenlemeler içermediği için ciddi eleştirilere maruz kalmıştır. Literatürde Türkiye'deki şirketleri baz alan bazı çalışmaların, bağımsız denetim sonucu hazırlanan ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin şeffaflık üzerine etkisinin olmadığını ifade etmesi, 6762 sayılı Kanun'un eksikliklerini vurgulayan eleştirilerden biridir (Çürük, 2004:162).

Yoğun mülkiyet yapısı Türk iş kültüründeki zayıf şeffaflık uygulamalarına yol açmakla birlikte bilgilendirme felsefesinin de eksikliğini vurgulamaktadır. Ararat ve Uğur (2003), Türk iş kültüründe görülen zayıf şeffaflık uygulamalarının nedenleri arasında, şirketlerin yoğun mülkiyet yapısının yanı sıra Kanun'daki muhasebe düzenlemelerinin yeterince açık olmadığından kaynaklandığını belirtmiştir.

6762 sayılı TTK uyarınca denetim anonim şirketlerin üç kanuni organlarından birisiydi ve şirketler iç denetime tabi tutulmaktaydı. Kanun'un 347. maddesi uyarınca anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok denetçi bulunması gerekmekte olup bu denetçilerin pay sahibi olan ve olmayanlar arasından seçilebilmesi mümkündür. 6762 sayılı TTK'ya göre denetçi olabilmek için herhangi bir eğitim zorunluluğu ve uzmanlık aranmamaktaydı (eTTK, madde:347). Bu bağlamda, denetim uzman ve mesleki açıdan yeterli denetçiler tarafından gerçekleştirilmemekteydi. Bunun sonucunda ise, denetimden beklenen faydanın sağlanması mümkün olmamaktaydı. Denetçiler, ilk olarak şirket genel kurulu tarafından bir yıllığına ve daha sonra ise en fazla üç yıllığına seçilmekteydiler. Görev süresi dolan denetçilerin tekrar denetçi olarak seçilebilmesi için herhangi bir engel bulunmamaktaydı. İç denetim yapan murakıplar, genel kurul tarafından seçilen gerçek kişilerden oluşmakta olup, yine genel kurul tarafından her an görevlerinden alınıp yerlerine başkalarının denetçi olarak atanması mümkündür (eTTK, madde:350). Şirket sahipleri ile yönetimin birbirinden ayrılmamış olması denetçinin bağımsız olmasını engellemekteydi. İç denetçinin rolü şirket muhasebesi tarafından hazırlanan raporları herhangi bir fiziksel denetime tabi tutmaksızın onaylamaktan öteye geçmemekteydi.

eTTK'nın yürürlüğe girdiği dönemde finansal bilgi ve raporlama, hissedarları bilgilendirmekten ziyade devletin vergi hususunda bilgilendirilmesi amacına hizmet etmekteydi. eTTK defter tutma ile ilgili minimum standartları belirlemesine rağmen, finansal raporların hazırlanmasına yönelik hiçbir düzenlemeye yer vermemişti. Borsada işlem gören tüm şirketler ara ve yıllık bilançolarını yönetim kurulunun belirlediği standartlara göre hazırlamak zorundaydı.<sup>1</sup> Diğer bir ifade ile, eTTK'ya göre esas sözleşme ile standartlar

---

<sup>1</sup> Halka açık şirketler için finansal tablolar ile ilgili düzenleme Sermaye Piyasaları Kurulu'na bırakılmıştır. Bkn. SPK Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Seri: XI, No: 29 (Mülga), SPK Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri: XI, No: 25 (Mülga), SPK Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği Seri: VIII, No: 54.

belirlenmekteydi. Bu sayede, standartların belirlenmesi aşamasında yönetim kurulu etkin bir rol oynamaktaydı. Kanun'da yer alan bu boşluk ana şirketin ve özellikle de aynı grup bünyesinde bulunan bağlı şirketlerin finansal durumunun manipüle edilmesine imkan sağlamaktaydı. Ayrıca, grup bünyesinde ana şirket ve bağlı şirket arasındaki kar transferinin engellenmesi hususunda herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Diğer bir ifadeyle, eTTK'nın yürürlüğe girdiği dönemde şeffaflık hissedarlar açısından önemli bir faktör olarak görülmemekteydi. eTTK'da şeffaflığa yönelik bir düzenlemenin yer almaması, küçük pay sahiplerinin haklarının suistimal edilmesine ve elde edecekleri kazancın olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır.

Kanun'un 348. maddesinde azınlık hissedarlar genel kurul bilanço gerçekliğini kontrol etmek, kuruluş veya yönetimde suistimal olduğunu belirlemek veya kanun ya da esas sözleşmeye aykırı davranıldığını incelemek gerekçesiyle özel denetçi seçebilmekteydi (eTTK,madde:348). Fakat genel kurulun özel denetçi istemi bir azlık hakkı olarak düzenlenmişti. Özel denetçi isteme hakkı, genel kurulun toplantı zamanından itibaren en az altı ay önceden bu yana esas sermayenin en az onda birine sahip pay sahiplerine tanınmış bir haktı. Bu durum esas sermayenin en az onda birine sahip olmayan pay sahiplerinin bu haktan yararlanmasını engellemekte ve hissedarlar arasında bilgi edinme hakkı hususunda ayrıcalığa neden olmaktadır. Ayrıca, Kanun genel kurulda özel denetçi isteminin yapılabilmesi için genel kurul gündeminde bu konunun yer almasının gerekli olup olmadığı konusunda açık değildi. Atanan denetçinin hak ve sorumluluğunun yasada açık bir şekilde düzenlenmemiş olması, denetimden beklenen faydanın sağlanmasını oldukça azaltmaktaydı (Güven,2011:134).

eTTK'ya göre denetçinin görevi, şirketin iş ve muamelelerini denetlemek ve hissedar haklarının korunmasını sağlamaktır. Kanununun 353. maddesinde denetçinin görevleri; şirketin yönetim kurulu üyeleri ile birlikte bilançonun düzenlenme şeklini tayin etmek, şirket muamelelerinden bilgi edinmek ve lüzumlu kayıtların intizamla tutulmasını sağlamak maksadiyle hiç olmazsa altı ayda bir defa şirketin defterlerini incelemek, üç aydan fazla ara verilmesi kaydıyla sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek, en az ayda bir defa şirketin defterini inceleyerek rehin veya teminat, yahut şirketin veznesinde hıfz olunmak üzere emanet olarak teslim olunan her nevi kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını tahkik ve kayıtlara tatbik eylemek, ana sözleşmede pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına iştirakleri için gerekli olan şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek, bütçe ve bilançoğu denetlemek, tasfiye muamelelerine nezaret etmek, yönetim kurulunun ihmali halinde olağan ve olağanüstü olarak genel kurulu

toplantıya davet etmek, genel kurul toplantılarında hazır bulunmak, Yönetim Kurulu üyelerinin kanun ve ana sözleşme hükümlerine tamamıyla riayet eylemelerine nezaret etmektir (eTTK, madde:353). Denetçilerin görevlerinden biri de, yılsonunda şirketin durumuna, yönetim kurulunun düzenlediği bilanço ve diğer hesaplara ve yönetim kurulunun dağıtılmasını teklif ettiği kazançlara ilişkin olarak bir rapor düzenlemek ve genel kurula sunmaktır (eTTK, madde:354). Denetçi raporu olmadan genel kurul bilanço hakkında herhangi bir karar verme yetkisine sahip değildir.

Görüldüğü üzere 6762 sayılı TTK'ya göre denetim, anonim şirketler bünyesinde bir organdı ve şirketlerin iç denetime tabi olduğu bir sistem geçerliydi. Ayrıca, eTTK'da denetçilerin denetimini gerçekleştirdikleri şirketin paylarına sahip olup olmamasına dair bir hüküm bulunmaması ve genel kurulu denetçileri her an görevinden alarak yerlerine yeni bir denetçiye tayin etmeye yetkili kılması denetim organının bağımsız olmasını engellemekteydi. Denetçilerde, asgari denetçi standartlarının aranmamış olması ve hatta denetçinin konusunda uzman olması gerekliliğine kanunda yer verilmemesi, denetim organının etkin bir şekilde işlemeyerek yalnızca ortaklar adına işlerin gidişatı hakkında rapor vermek üzere yapılan bir işleme dönüşmesine neden olmuştur (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:22).

Yarım asırdan fazladır yürürlükte olan 6762 sayılı Kanun'un finansal raporlama ve denetim konusunda uluslararası alandaki birçok gelişmeyi takip etmekte yetersiz kalması Kanun'un modernleştirilmesi için duyulan gereksinimin en önemli nedenlerinden biridir.

#### **4. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DENETİMLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'u finansal tabloların denetimini tamamen değiştirmiş, anonim şirketlerde bulunması zorunlu olan denetim organını kaldırarak yerine bağımsız denetimi getirmiştir.<sup>2</sup> Şirkette yer alan denetim organının kaldırılmasının nedenleri arasında, bu organın bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleriyle bağdaşmaması yer almaktadır. Kanun'un denetim ile ilgili düzenleme

---

<sup>2</sup>Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar (23.01.2013 28537 Sayılı Resmî Gazete) bağımsız denetime tabi olacak şirketleri; Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte şu üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketlerdir (1) Bilanço aktif toplamı 75 milyon TL veya üzeri, (2) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL veya üzeri, (3) Çalışan sayısı 250 veya üzeri.



yapmasının amacı, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri ışığında tüm paydaşlara açık ve anlaşılır bilgiler sunmaktır. Bu bağlamda, bağımsız denetim finansal tabloların bir bütün olarak şirket hakkında doğru ve gerçek bilgiyi sağlayıp sağlayamadığı amacına yönelik olarak gerçekleştirilir. Kanun gerekçesinde de açıklandığı gibi, TTK'nın finansal tabloların düzenlenmesi ve denetlenmesi ile ilgili maddeleri, vergi menfaatini gözetmeye ve korumaya yönelik vergi ilkelerini kesin olarak kapsam dışında bırakarak bilgi toplumunun gerekliliklerinden birini yerine getirmiştir (TTK Gerekçe, madde:69).

Borsada işlem gören şirketlerin denetim düzenlemesi Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında olmakla birlikte, finansal tablolar Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'na göre hazırlanıp denetlenmektedir. Fakat, 6102 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden önce, bu durum borsada işlem gören ve görmeyen şirketlerin denetlenmesi açısından birliğin sağlanmasına engel oluyordu. 6102 sayılı Kanun, finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanıp denetlenmesi hususunda, anonim şirketlerin ölçeği, borsada işlem görüp görmemesi ve kamu ya da özel sektörde faaliyet göstermesine bakmaksızın hükme bağlamıştır. Finansal tabloların gerçek durumu yansıtmasının yanı sıra yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanmasının tespiti de denetimin kapsamına alınmıştır. Bu hüküm ile hem amaç hem de içerik açısından şirket denetiminde birliğin sağlanması amaçlanmıştır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin çevirisi niteliğinde olduğu için, kanun koyucu bu madde ile hem Türkiye'de UFRS uygulanmasını hem de finansal tabloların uluslararası piyasalarla bütünleşik, daha ayrıntılı ve anlaşılır olmasını sağlamıştır. Böylece, hem paydaşlar hem de denetçiler için muhasebe bilgilerinin şeffaflığına dair belirli bir kıstas oluşturulmuştur.

Kanun'un 397. maddesi uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından denetlenir. Denetime tabi olduğu hâlde, denetimden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir (TTK, madde:397). Diğer bir ifade ile, yönetim kurulu denetimden geçmemiş finansal tabloları baz alarak bir karar alamaz, alması durumunda ise genel kurulun bu kararının hükümsüz olduğuna dair tespit davası açılabilir (TTK, madde:447). Bu madde ile, bazı şirket yöneticilerinin zarar ve borç yükümlülüklerini gizleme amacıyla hazırladıkları finansal tabloların bilgi kullanıcılarını yanlış yönlendirmesinin engellenmesi amaçlanmıştır.

Kanun'un 400.maddesinin 1. fıkrasına göre "Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler." Böylelikle, kanun koyucu eski kanunda eğitim zorunluluğu ve uzmanlık bilgisi aranmayan denetçi yerine bağımsız denetçiyi getirerek denetçilik mesleğinden olmayan kişilerin denetçilik yapmasını engellemiştir. Denetçinin bağımsızlığı konusu dikkate alındığında, denetçi ile şirket arasındaki her türlü ilişki meslek etiğine aykırıdır. Hüküm denetçinin tam bağımsızlığını sağlamak için denetçilik yapamayacakları da bu maddenin bentlerinde belirtmiştir. Kanunun 400. maddesinin 2. fıkrasında, "On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez" ifadesi yer almaktadır. Denetçinin yedi yılda bir rotasyonu bağımsızlığın sağlanması açısından öngörülmüştür. Madde'nin 3. fıkrasında, "Denetçi denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet veremez, bunu yavru şirket aracılığı ile de yapamaz" ifadeleri yer almaktadır (TTK, madde:400). Bu hükümler denetçinin denetim yapacağı şirket ve bu şirkete bağlı diğer şirketler ile finansal ve finansal olmayan hiçbir bağının olmaması ve tam bağımsız olması konusunu dikkate almıştır. Denetçinin bağımsız olması için yönetim ile arasındaki mesafeyi koruması esastır. Kanun'un 400. maddesi denetçi ile şirket yöneticisi arasındaki ilişkiye bir sınırlama getirerek denetçinin bağımsız bir şekilde görev yapmasına uygun zemin hazırlamıştır. Kanun ile denetçinin bağımsızlığının düzenlenmesi paydaşlara sağlanan bilginin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırıcı bir rol oynamaktadır.

TTK'nın 402. maddesi ise denetim raporu ile ilgilidir. 402. maddenin 1. fıkrasında "Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yılla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler." ifadesine yer verilmiştir. Hüküm raporun geçmiş yıl ile karşılaştırılacak şekilde basit ve anlaşılır bir dille yazılması hususunda zorunluluk içermektedir. Bu temel zorunlulukların kanunda özellikle vurgulanmasının nedeni, şeffaflık ilkesi doğrultusunda paydaşları korumaktır. Şirketlerin hazırlamış oldukları tablo ve raporlar doğrultusunda kararlar alan tarafların, bu bilgiyi analiz etme noktasında eşit olduklarının düşünmek mümkün değildir. Denetim raporunun yönetim kurulu ve dolayısıyla paydaşlar için hazırlandığı göz önüne alındığında, sosyal sorumluluk ilkesi gereği raporun tarafsız ve herkes tarafından anlaşılır bir şekilde sunulması önemlidir. Basit bir dille yazılmış anlaşılır bir denetim raporu,

hissedarların şirketin finansal durumunu kolaylıkla anlayabilmesine yardımcı olacak ve böylece yatırımlarıyla ilgili doğru kararlar verebilmesini sağlayacaktır. Tüm bu hükümler doğrultusunda denetçi tarafından hazırlanan denetim raporu yönetim kuruluna sunulmaktadır.

Kanun koyucu, denetçinin şirket ile ilgili görüşünü yönetim kuruluna sunduğu denetim raporu yerine görüş yazısı ile kamuya bildirmesini hükmetmiştir (TTK,madde:403). Bu görüş yazısı denetim raporunun bir sonucu değildir. Çünkü, denetim raporunda denetçi finansal tabloların kapsam ve niteliğine bakarken, görüş yazısında finansal tabloların kapsam ve niteliğinin yanı sıra denetçinin şirket hakkındaki genel görüşü bildirilir. Diğer bir ifadeyle, görüş yazısı şirketin hakim şirket veya grup şirketleri ile olan ilişkilerini de içermektedir.

Doğru bilginin paylaşımına yönelik problemlerin en aza indirgenmesi için, sunulan bilginin doğru, güvenilir ve tarafsız olması önem arz etmektedir. TTK, bu durumu, denetçinin görüş yazısı ile paydaşlara şirket ve şirket grupları hakkında doğru ve güvenilir bilgi sağlayarak mümkün kılmaktadır. Bu bağlamda denetçinin görüş yazısı şeffaflığın sağlanmasında önemli bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetçi olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere dört farklı şekilde görüş bildirmektedir. Denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi halinde finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak hiçbir karar alınamaz. Çünkü denetlenen finansal tabloların faaliyet döneminin sonuçlarını belirlemeye uygun olmadığı anlaşılmıştır. Ayrıca, olumsuz görüş yazısının şirketler ve yöneticiler açısından hukuki sonuçları da mevcuttur (TTK,madde:403/5). Eğer denetim sonucunda finansal tablolarda açıklanan sonuçları etkileyen bir çelişki ortaya çıkmışsa, denetçi bu çelişkinin düzeltilmesi şartı ile şartlı görüş bildirir. Şirket defterlerinde denetimin yapılmasına olanak vermeyecek ölçüde belirsizlik veya şirket tarafından denetimin yapılmasını engelleyecek kısıtlamalar mevcutsa, denetçi gerekçelerini açıklayarak görüş bildirmekten kaçınabilir (TTK,madde:403/3-4).

Tüm menfaat sahiplerine açık ve anlaşılır bir denetim raporu sunabilmek ve şirketlerdeki şeffaflık kültürünü geliştirebilmek adına, TTK'nın 406. maddesinde, şirket toplulukları ilişkilerini incelemek üzere özel denetçi atanmasına ilişkin düzenlenmeye yer verilmiştir. Kanun'a göre, "Bağımsız denetçi şirketin hakim veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı vermişse ya da yönetim kurulu şirketin topluluk tarafından uygulanan hukuki işlemler veya önlemler sonucu kayba uğradığını ve bunun

denkleştirmesinin yapılmadığını açıklamışsa herhangi bir pay sahibi şirketin hakim veya bağlı şirketlerle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi ataması talep edebilir.” (TTK, madde:406/1(a)(b)). Genel Kurul hissedarın bu talebini reddedemez. Açıkça görülmektedir ki bu madde, grup şirketler için zorunlu kamuyu aydınlatma ilkesinden öte bir şeffaflık politikası oluşturmayı amaçlamaktadır. Kanun’un şirket topluluklarının finansal durumlarına ilişkin bilgiyi daha ulaşılabilir hale getirmesi, birbirine bağlı şirketlerin gerçek ekonomik durumunun daha iyi anlaşılmasını sağlamıştır.

## 5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girdiğinde kanunlar tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarını gözeterek şekilde düzenlenmemiştir. Aynı zamanda, bu dönemdeki ticaret ortamının şartları altında, anonim şirketlerin bilgi paylaşımı ve şeffaflık konuları günümüzde olduğu kadar önem taşımamaktadır. Bu sebeplerden dolayı, eTTK’da bu konulara yönelik düzenlemeler oldukça kısıtlı kalmıştır. Kanunda oluşan bu eksiklikler menfaat sahiplerinin şirketler hakkında doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmalarını engelleyebilmektedir. Finansal raporlama, hissedarların şirketin ekonomik durumu hakkında doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmalarını sağlayan araçlarından birisidir. Bu nedenle, finansal raporlama sürecinde şeffaflığın artması hissedarların doğru ve güvenilir bilgiye ulaşması açısından önemlidir. Şirketlerin finansal raporlama sürecindeki şeffaflığı ise, ancak etkin bir denetim işlevi ile mümkündür. Böylece, şeffaflığın denetim alanında da ön plana çıkarılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu durum, bağımsız denetimin önemini vurgulamış ve konu ile ilgili yasal düzenleme ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bağımsız denetim ile ilgili olarak atılan en önemli adımlardan birisi 6102 sayılı TTK’dır.

TTK ile anonim şirketlere getirilen hukuki yeniliklerin en önemlilerinden birisi bağımsız denetim zorunluluğudur. Yeni TTK ile denetim tümüyle bağımsız denetçilere bırakılmıştır. Bağımsız denetçi olmanın temel şartı serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olmaktır. Şirket denetiminin mesleki bilgi ve deneyime sahip ve çalışmalarında tarafsız hareket eden denetçiler tarafından yapılması denetim sonucunun kalitesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Böylelikle, eTTK döneminde, şirket içerisinden görevlendirilen ve herhangi bir eğitim zorunluluğu bulunmayan denetçinin yapmış olduğu denetimden kaynaklanan sorunlar bertaraf edilerek, şeffaf bir denetim anlayışı oluşturulmuştur.

Kanunla birlikte getirilen bir diğer yenilik ise, şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkeleri ışığında bağımsız denetim sonuçlarının açık ve anlaşılır bir raporla tüm menfaat sahiplerine sunulmasıdır. Şirket sahipliği ile yönetimin birbirinden ayrılmadığı durumlarda, denetçinin finansal tablolara yönelik görüşü hissedarlar için önemlidir. 6012 sayılı TTK, 6762 sayılı eTTK'ya kıyasla daha şeffaf ve denetlenebilir uygulamalar ile anonim şirketlerde bağımsız denetime geçiş yapmış ve denetimin bağımsızlığını kanun ile güvence altına almıştır. Böylece tüm menfaat sahiplerine tarafsız ve güvenilir bilgi akışı sağlanmıştır.

Sonuç olarak, şeffaflık açısından TTK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri devrim niteliği taşımaktadır ve TTK'nın en önemli yeniliklerinden birisidir. Bu düzenlemeler ile, şirket denetimindeki eksiklikler giderilmiştir. Ayrıca, şeffaflığın artması ile pay sahiplerinin doğru ve zamanında bilgilendirilmesi, hissedar haklarının korunması açısından olumlu bir gelişmedir. TTK ile uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyumun zorunlu hale gelmesi ve tüm işletmelerde uygulanacak olması, şirketlerde şeffaflık düzeyini arttırarak muhasebe ve denetim açısından bir bütünlük oluşturacak ve uluslararası standartlara uyumu sağlayacaktır.

## KAYNAKLAR

Abay, Ramazan. “Denetim Yapısı ile Finansal Şeffaflık Üzerine Bir İnceleme”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 22:2, 2013, 165-174.

Ararat, Melsa ve Mehmet Uğur. “Corporate Governance in Turkey: An Overview and Some Policy Recommendations”, Corporate Governance. 3:1, 2003, 58-75.

Çürük, Turgut. “Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği”, ODTÜ Gelişme Dergisi. 31:2, 2004, 149-165.

Güven, Şirin. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukunda Özel Denetim”, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 7:2, 2011, 133-175.

Kutukız, Doğan & M. Akif Öncü. “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi. 41, 2009, 131-139.

Pamukçu, Fatma. “*Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi. 50, 2011, 133-148.

Pulaşlı, Hasan (2011). *Elektronik Ortamda Anonim Şirket Genel Kuruluna İlişkin Düzenlemelerin Evrimi ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunundaki Durumu*, Elektronik Nehir Dergi Halil Arslanlı Bilim Arşivi, <http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/HasanPulasli-internetOrtamindaGenelKurul.pdf>, [İndirilme Tarihi:27.09.2016].

Sayar, A. R. Zafer & Muharrem Karataş. “*Şeffaflığın Sağlanmasında ve Denetimin Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetiminin Rolü: Avrupa Birliği Düzenlemeleri ve Üye Ülkelerin Uygulamaları*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 18: Özel Sayı-1, 2016, 231-364.

Sevimoğlu, Seval & Hülya Göktepe. “*Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler*”, Mali Çözüm Dergisi. 81, 2007, 17-44.

Tanç, Ahmet & Abdurrahman Gümrah. “*Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi*”, World of Accounting Science. 18, 2016, 419-438.

T.C. Yasalar. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. 13.01.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete, Ankara.

T.C. Yasalar. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. 29.06.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete, Ankara.

Tore, İrem. “*Recognition of Corporate Governance Principles in Turkish Legislation and Their Impact on the Influx of Foreign Equity Capital into Turkey*” PhD Thesis, Leicester University. 2015.