

ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİ

THE INDEPENDENT AUDIT AND INDEPENDENT AUDITOR IN THE JOINT STOCK CORPORATIONS

Dr. Seniha DAL*

Dr. Yıldırım Ercan ÇALIŞ**

Öz

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), sermaye şirketlerinde özellikle de anonim şirketlerde kurumsal yönetim, kamuyu aydınlatma, sermayenin korunması ve bağımsız denetim başta olmak üzere radikal değişiklikler içeren önemli düzenlemeler getirmiştir. Yeni TTK, anonim şirketlerde iç denetleme organını kaldırarak işlemeyen murakıplık sistemi yerine bağımsız denetimi ve bağımsız denetçiyi esas alan bir sistem getirerek anonim şirketlerin denetiminde köklü değişiklik yapmıştır. Bu sistemde bağımsız denetim hiçbir şekilde başka bir organa devredilemeyeceği gibi doğrudan ya da dolaylı kullanılamaz. Bu çalışmada anonim şirketlerde bağımsız denetimi ve bu denetimi yapacak olan bağımsız denetçiler çalışmanın elverdiği ölçüde ele alınacaktır.

Anahtar Sözcükler: Yeni Türk Ticaret Kanunu, Anonim Şirketler, Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi

Jel Sınıflandırması: M42

Abstract

Turkish Commercial Code No. 6102 that has come into effect as of 1 July 2012 has brought important regulations to mainly incorporations including radical changes in corporate governance, disclosure, capital maintenance and independent audit, especially. The new TCC has made essential changes in the audit of incorporations by removing internal audit body and bringing a system that is based on independent audit and auditors instead of non-working auditing system. In the new system, neither independent

* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İngilizce İşletme Bölümü, İşletme Hukuku Anabilim Dalı.

** Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Türkçe İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı.

audit can be assigned to any other body nor it can be used directly or indirectly. In the study, independent audit and auditors who are responsible for this auditing will be held in this context.

Key words: The new Turkish Commercial Code, Incorporations, Independent Audit and Independent Auditor

Jel Classification: M42

1. GİRİŞ

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren TTK, sermaye şirketlerinde özellikle de anonim şirketlerde kökten değişiklikler içeren düzenlemeler getirmiştir. Anonim şirketler hukukunda getirilen bu düzenlemeleri, kamuyu aydınlatma, kurumsal yönetim ve sermayenin korunması ilkeleri, pay sahipleri demokrasisi ve bağımsız denetim başlıkları şeklinde özetleyebiliriz. Bu çalışmada anonim şirketlere getirilen bu değişikliklerden bağımsız denetim ele alınacaktır. TTK, anonim şirketlerin denetiminde radikal değişiklik yaparak bu şirketlerde iç denetleme organını kaldırmış ve yerine bağımsız denetim ve bağımsız denetçiyi esas alan bir sistem getirmiştir. TTK'nın bu sistemi bağımsız denetim mesleğini öne çıkardığı gibi beraberinde bağımsız denetime ilişkin önemli kurumların kurulmasını da getirmiştir. 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK, bu alandaki tüm yetkilere sahiptir¹. Bu düzenlemeler ışığında, ülkemizde anonim şirketlerin denetiminde murakıplık sistemi yerini uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacak olan bağımsız denetime bırakmıştır.

TTK'nın anonim şirketlerin denetimine ilişkin bu anlayışı Kanun yayımlandığı, yürürlüğe girdiği ve yürürlükte olduğu süre içinde önemli değişikliklere uğramıştır. Kanun yayılandıktan ancak yürürlüğe girmeden

1 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı R.G.'de yayınlanan 660 sayılı "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile muhasebe ve denetim standartlarını belirleyen ve denetçinin gözetimini üstlenen bir üst Kurum kurularak denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili diğer kanunlarda yer alan hükümlerin 660 sayılı KHK'ya aykırılık teşkil eden hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça düzenlenerek KGK bu alanda tek yetkili Kurum olarak kabul edilmiştir (660 sayılı KHK Geçici m. 1). Böylece bağımsız denetim alanında yetkisi olan Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu vb. Kurulların yetkileri sona ermiştir.

önce 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu her anonim şirketin değil sadece Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ölçütlere sahip anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulunun belirlediği ölçütler 23 Ocak 2013 tarihli Bakanlar Kurulu kararı ile açıklanmıştır. Açıklanan bu ölçütler dikkate alındığında ülkemizdeki anonim şirketlerin neredeyse tamamına yakını bağımsız denetimin dışında kaldığı anlaşılmıştır. TTK, anonim şirketlerde iç denetleme organını da kaldırdığından Bakanlar Kurulu ölçütlerini taşımayan anonim şirketlerde herhangi bir denetim yapılmayacağından bu düzenleme ile ülkemizde çok sayıda anonim şirket denetim kapsamı dışına çıkarılmış idi. Bu durumun önemli sorunlara neden olacağı anlaşıldığından 6455 sayılı Kanun ile Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ölçütleri taşımayan anonim şirketlerde denetim kapsamına alınmıştır. Anılan Kanunda yapılan değişiklik ile ülkemizde tüm anonim şirketler denetim kapsamına alınmış bulunmaktadır. Ancak 6455 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik anonim şirketlerin denetiminde ikili bir sistemi meydana getirerek anonim şirketlerin denetiminde farklılık yaratmıştır. Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ölçütleri taşıyan anonim şirketlerde denetim, bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim esaslarına göre yapılacaktır. Bu ölçütleri taşımayan anonim şirketlerde ise yapılacak denetimin usul ve esaslarına, denetçinin niteliklerine, görev ve yetkilerine ilişkin hususlar Bakanlar Kurulunun yetkisine bırakılmıştır. Konuya ilişkin henüz yasal bir mevzuat yayınlanmadığından bu çalışmaya konu olan anonim şirketler, Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bağımsız denetime tabi olan anonim şirketlerdir. Bu anonim şirketlerde bağımsız denetime ilişkin hükümler 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ANONİM ŞİRKETLER

6335 sayılı Kanun ile 6102 sayılı TTK'da yapılan değişiklik sonucu tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi olmaktan çıkarılmıştır. Anılan düzenleme ile TTK'nın 397/4 üncü maddesinde yapılan değişiklik sonucu bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi Bakanlar Kurulu'nun yetkisine bırakılmıştır. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkiye dayanarak bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleyen 2012/4213 Sayılı Kararı, 23 Ocak 2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Buna göre, ülkemizde bağımsız denetime tabi olacak anonim şirketleri üç başlık altında inceleyebiliriz.

2.1. Ölçütlerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketler

Bakanlar Kurulu bağımsız denetime tabi anonim şirketlerin tespitinde üç ölçüte yer vermiştir. Avrupa Birliği müktesebatına paralel olarak tespit edilen bu ölçütler; bilanço aktif toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası ile çalışan sayısı 500 ve üstüdür². Bu şartlardan en az ikisine tek başına sahip ya da bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte sahip olan anonim şirketler hangi konuda faaliyet gösterirlerse gösterebilirler bağımsız denetime tabidirler. Belirtmek gerekir ki, bağımsız denetime tabi olacak anonim şirketler bu üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları halinde bir sonraki hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaklardır. Aynı şekilde, bu ölçütleri taşıdığı için bağımsız denetime tabi olan anonim şirketler bu ölçütleri taşımamaları halinde denetim kapsamından çıkabileceklerdir³. Bu şirketlerin denetimi, bağımsız denetçi ya da bağımsız denetleme kuruluğu tarafından yapılacaktır.

2.2. Bağımsız Denetime Tabi Kamu Yararını İlgilendiren Anonim Şirketler

Kamu yararını ilgilendiren alanda faaliyet gösteren anonim şirketlerin tamamı herhangi bir ölçüt aranmaksızın bağımsız denetime tabidir. Esasen bu şirketler daha öncede kendi kanunları uyarınca bağımsız denetime tabi idiler. Bu nitelikteki anonim şirketlerin denetimi sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacaktır. Gerçek kişi bağımsız denetçi YMM ya da SMMM'ler bu anonim şirketlerinin denetimi yapamazlar⁴.

2 Belirtmek gerekir ki, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen bu ölçütler yalnızca anonim şirketlere özgü değildir. Bu ölçütleri taşıyan bir limited şirkette bağımsız denetime tabi olacaktır. Bu halde bu çalışmaya konu olan anonim şirketlerin bağımsız denetime ilişkin hükümleri limited şirketlere de uygulanır.

3 KGK'nın, konuya ilişkin detayları içeren "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esasları" belirleyen kararı 12 Mart 2013 tarihli R.G.'de yayınlanmıştır.

4 Bu anonim şirketler; bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri yanında faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK, tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak değerlendirilen şirketler.

2.3. Bağımsız Denetime Tabi Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna Tabi Kuruluşlar

Kamu yararını ilgilendiren alanda faaliyet gösteren anonim şirketler dışında kalan ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşların tamamı bağımsız denetim kapsamındadır. Aynı şekilde sermayesinin en az % 50 ve daha fazlası Devlete, İl Özel İdarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler dışında kalan anonim şirketlerde bağımsız denetime tabidirler.

3. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

6102 sayılı TTK m.397'ye göre, anonim şirketlerin ve şirketler topluluklarının finansal tablolarının, denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerinin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının da denetim kapsamı içinde olduğu ifade edilmiştir.

Bağımsız denetim veya diğer bir adıyla finansal tablolar denetimi, finansal tabloların bir bütün olarak doğruyu ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılır. Finansal tabloların gerçek durumu yansıtması, sadece ekonomik olaylar sonucu oluşan rakamsal bilgilerin gerçek değerleriyle yansıtılması anlamına gelmez. Hazırlanan finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının tespiti sürecini de kapsamaktadır (Çalış, 2013, 14).

Bağımsız denetim, ilgi duyanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan genel amaçlı bir çalışmadır. Finansal tablolar farklı beklenti sahibi kişi veya kuruluşların bilgisine sunulduğundan dolayı, denetiminin bütün bu gruplar göz önünde tutularak kapsamlı şekilde yapılması ve sonuçlarının tarafsız şekilde değerlendirilerek rapor aracılığıyla bu kişi veya kuruluşlara sunulması gerekmektedir.

TTK'ya m. 397'ye göre denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükümdedir. Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse,

finansal tablolar ile birinci fıkra çerçevesinde, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir. Bu hüküm, TTK'nın bağımsız denetim uygulanmasındaki hassasiyetini göstermektedir.

Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen yukarıda belirtilen şirketler, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren bağımsız denetim yaptırmak zorundadırlar. TTK m. 397/1 uyarınca, bağımsız denetime tabi anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetimi KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre bağımsız denetçiler tarafından yapılacaktır. Bu hususta en önemli eksiklik KGK tarafından Türkiye Denetim Standartları halihazırda yayınlanmamıştır. KGK'nın Türkiye Muhasebe Standartlarını da henüz yayımlamamış olması Kanunun uygulanabilmesinin önünde en büyük engeldir.

3.1. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; TTK m. 398'e göre, envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, 378 inci madde⁵ uyarınca verilen raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsamaktadır.

TTK m. 398'e göre, denetim, şirketin ve topluluğun, finansal durumunun dürüst resim ilkesine⁶ uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerinin, dürüstçe belirtilecek şekilde yapılmalıdır.

5 Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.

6 Finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır.

Denetim, şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılmalıdır. TTK m. 398 uyarınca 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 sunmalıdır.

TTK'nın bağımsız denetimin kapsamına, finansal tabloların haricinde diğer çeşitli finansal ve finansal olmayan verileri de dahil ettiği görülmektedir. Bağımsız denetim çalışmalarının kapsamına yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu dahil edilmiştir. Yine kanuna göre, yönetim kurulunun şirketin varlığı, gelişmesi ve devamını tehlikeye düşüren sebepleri erken teşhis edebilmek, gerekli önlemler alabilmek ve çözümler üretebilmek için, ayrıca riskin yönetilmesi amacıyla komite kurulup kurulmadığı, komitenin uygulamaları ve hazırladıkları rapor bağımsız denetçiler tarafından incelenecek ve ayrı bir rapor hazırlanarak yönetim kuruluna sunulacaktır. Pay senetleri borsada işlem gören şirketler bu komiteyi kurmakla yükümlüdür. Diğer şirketlerde denetçinin gerekli görmesi halinde komitenin kurulması gerekmektedir.

TTK, pay senetleri borsada işlem görmeyen şirketlerin, sürekliliğini sağlayabilmek açısından, risklerin erken teşhis edilebilmesi ve gerekli önlemlerin alınabilmesi için gerekli komitenin kurulup kurulmaması gerektiğinin ayrıca bu komitenin uygulamalarının takibini de bağımsız denetçilere bırakmıştır. Bu yönüyle bağımsız denetimden beklenen fayda oldukça geniş kapsamlıdır.

3.2. Bağımsız Denetim Raporları ve Görüş Yazıları

Bağımsız denetçi, denetim sonucunda elde ettiği verileri içeren raporlarını yeni TTK'ya uygun olarak hazırlamalı ve anonim şirket yönetim kuruluna sunmalıdır. Bağımsız denetim çalışmalarının sonucu, denetim raporunun görüş yazısında açıklanır. TTK m. 402 uyarınca bu yazı denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içermektedir. Raporunun hazırlanmasında denetçilerin bağımsız dav-

ranması kaliteli bir denetim raporu için gereklidir (Fearnley, Vivien, 2004, 117-138).

3.2.1. Bağımsız Denetim Raporları

Denetim sürecinin son evresi, denetçi yargısının belirtildiği denetim raporudur (Güredin, 2008, 65). Denetim raporu, denetçinin yapmış olduğu çalışmaların içeriğini ve finansal tablolar hakkında varmış olduğu görüşünü belirttiği bir belgedir (Bozkurt, 2000, 365). TTK m. 402 uyarınca denetçi yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlemelidir. Denetim raporunun denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir (Zerni, 2009, 17).

Denetçi raporunda değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. TTK m. 402 uyarınca bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.

TTK m. 402'ye göre denetim raporunun esas bölümünde; Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı, Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilmelidir.

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilmelidir. Denetçi, denetim raporunu hazırladıktan sonra imzalayıp öncelikle yönetim kuruluna sunmalıdır.

3.2.2. Bağımsız Denetim Görüşleri

Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içermektedir. Denetçi bildirdiği görüşün hem kendisi hem de rapora güvenen bilgi kullanıcıları için aynı anlama gelecek şekilde objektif olmasına özen göstermelidir (Kepekçi, 2004, 232).

Denetçi olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

Denetçilerin çekinceleri varsa, TTK m. 403 uyarınca olumlu görüş yazısı sınırlandırılabilir veya olumsuz görüş verebilirler. Sınırlanmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilmelidir.

Şirket defterlerinde, denetlemenin bu bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayabilecek kanıtlara sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Görüş vermekten kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurmaktadır.

TTK m. 403 uyarınca olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde karar alamaz. Bu hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş

verilen hallerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlamalıdır.

Bağımsız denetim raporları ve görüş yazıları ile ilgili bölüm değerlendirildiğinde, sınırlandırılmış (şartlı) görüş verilmesi durumunda Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilmelidir denmektedir. Bağımsız denetim raporunda düzeltmenin nasıl yapılacağıın yer alıyor olması bu yönüyle farklı bir uygulamadır. Çünkü bağımsız denetim çalışmalarında yaygın olan uygulama, finansal tablolardaki hataların düzeltilmesi denetim raporu hazırlanmadan önce yönetimden talep edilmektedir.

Olumsuz görüş veya görüş belirtmekten kaçınılması durumunda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde karar alamamaktadır. Bu durum bağımsız denetim raporunun etkisini ve işletme açısından önemini ön plana çıkartmaktadır. Bu yönüyle işletmeler, böyle bir olumsuz tablo ile karşı karşıya kalmamak için bağımsız denetçilerin yönlendirmelerine uymak durumundadırlar.

Olumsuz görüş veya görüş belirtmekten kaçınılması durumunda yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Bu ifade, yönetimin sorumluluğunun ne kadar fazla ve ağır olduğunu ortaya koyması bakımından önemlidir. Finansal tabloların doğru, gerçek ve dürüst resim ilkesine uygun şekilde hazırlanıp sunulmasının tüm sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Sorumluluğun yerine getirilmemesi veya eksik getirilmesi durumunda yaptırım oldukça ağır şekilde uygulanmaktadır.

4. BAĞIMSIZ DENETÇİYE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

Esasen bağımsız denetim, avukatlık, doktorluk vb. gibi kamu hizmeti içeren bir meslek olmakla birlikte bağımsız denetçinin bu nitelikteki mesleği icra edenlerden en önemli farkı, müşterilerinin çıkarlarından önce toplumda ilgili diğer kesimlerin çıkarlarını gözetmesidir. Bir başka deyişle, bağımsız denetim raporları objektif olmalı, gerçeği yansıtmalı ve denetim raporunu alan kesimlerde güveni sağlamalıdır (Altaş, 2012, 138). Bu amaçla kanun koyucu, bağımsız denetçinin tarafsız olmasını benimsemiş ve bağımsız denetçi ile denetlediği anonim şirket arasındaki her türlü iliş-

kiyi denetçiliğe ve meslek etiğine aykırılık olarak kabul etmiştir. Kanun koyucu, TTK m. 400’de denetçinin bağımsızlığını engelleyen halleri açıkça düzenlemiştir. Anılan hükümde düzenlenen bu hallerden birinin varlığında bağımsız denetçi ya da bağımsız denetleme kuruluştaki anonim şirkette denetçi olamayacakları gibi bağımsız denetleme kuruluşunun ortaklarından birisi veya bunların ortaklarının yanında çalışanlar ya da anılan bu kişilerin mesleği birlikte yaptıkları diğer kişi ya da kişiler de bu anonim şirkette denetçi olamayacaktır. Bağımsız denetçilerle ilgili diğer bir engelde denetçilerin, denetledikleri anonim şirkete, 3568 sayılı Kanun (T.C. Yasalar, 13.06.1989) çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık ve/veya işletme ve muhasebe organizasyonu, finansman planlaması, finansman denetimi vb. hizmetlerin verilmesinin yasak olmasıdır. Yasağın ihlal edilmesi denetçinin görevden alınması için haklı sebep oluşturacağı gibi verdiği zararında tazmini talep hakkı doğurur (Tekinalp, 2011, 320 vd.). Bağımsız denetçi, bu tür hizmetleri kendisi yapamayacağı gibi diğer işletmeleri aracılığıyla da yapması mümkün değildir.

Bağımsız denetçi, bağımsızlığını tehdit eden hallerden birinin varlığında, buna yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığı zedeleyen ya da ortadan kaldıran hallerin varlığında ise, KGK’ya bildirmeli ve KGK’dan onay alarak denetlediği anonim şirket ile denetim sözleşmesini fesih etmelidir (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim standartları Kurumu, 26.12.2012).

TTK m. 401 uyarınca, denetlenen anonim şirket yönetim kurulu, denetçinin, denetim hizmetini gereği gibi yapabilmesi için gerekli olan tüm bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdür. TTK’da denetçilere verilen en önemli yetki, bilgi ve belgeleri alma yetkisidir. Bu amaçla, anonim şirket yönetim kurulu, yıllık faaliyet raporunu düzenleyip, onaylayarak gecikmeksizin, denetçiye vermek zorunda olduğu gibi ayrıca şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının ve envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için anılan belgelerin denetçiye ibrazı ile birlikte gerekli tüm olanakları sağlamakla da yükümlüdür⁷.

7 Esasen TTK’da yer alan bu düzenlemeler ülkemiz mevzuatında ilk değildir. TTK’nın yürürlüğe girmesinden öncede Sermaye Piyasası hükümlerine göre bağımsız denetim kapsamında var olan düzenlemelerdir.

4.1. Bağımsız Denetçi ve Seçimi

6335 sayılı Kanun ile değişik TTK m. 400’de kimlerin bağımsız denetçi olarak görev yapacağı belirtilmiştir. Buna göre bağımsız denetçi, KGK’ca bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen Yeminli Mali Müşavir (YMM) ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ruhsatını almış meslek mensupları ile birlikte ortakları YMM ve SMMM olan ve KGK tarafından bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen sermaye şirketleri bağımsız denetim kuruluşlarıdır⁸. Görüldüğü üzere TTK’nın denetçiye bakışı 3568 sayılı Kanun ile örtüşmektedir. Zira TTK, bağımsız denetimi ayrı bir meslek olarak değerlendirmemiş, sadece YMM ve SMMM’lerin yapacakları bir meslek olarak kabul etmiştir. Bu nedenle de ortakları ancak YMM ve SMMM olan sermaye şirketlerini bağımsız denetçi olarak nitelendirmiştir (Özkorkut, 2012, 18)⁹. Belirtmek gerekir ki, bağımsız denetim sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetçiler aracılığıyla yapılmaktadır¹⁰. KGK, yetki belgesi verdiği bağımsız denetçileri sicil numaralarıyla birlikte internet sitesinde ilan etmektedir¹¹.

Bağımsız denetime tabi anonim şirketlerde denetçi, her faaliyet dönemi için, faaliyet döneminin dördüncü ayının sonuna kadar ve görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır¹². Anonim şirketler

8 KGK, 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı R. G.’de yayınlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ve 25 Ocak 2013 tarih ve 28539 sayılı R.G.’de yayınlanan “Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği” ile bağımsız denetçilerde aranacak şartları düzenlemiştir.

9 Ancak Yazar, 660 sayılı KHK m. 9/f ’bendi ile KGK’na verilen “mesleki etik kurallarını belirleme” yetkisi ile 3568 sayılı Kanun’un ruhundan ayrılarak bağımsız denetimi ayrı bir meslek olarak nitelendirmenin mümkün kılındığını ileri sürmektedir.

10 KGK, şartları taşıyan meslek mensubu bağımsız denetçilere “Bağımsız Denetçi Belgesi” sermaye şirketlerine ise “Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi” verir. Bu belgeyi almak isteyen bağımsız denetçiler, anılan şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KGK’ya başvuruda bulunurlar (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 12 vd.).

11 KGK, yetkilendirdiği bağımsız denetçileri, kendi bünyesinde oluşturacağı “Bağımsız Denetim Resmi Sicili”nde kaydederek internet sitesinde ilan eder (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 17 vd.).

12 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren Bakanlar Kurulunca belirlenmiş olan anonim şirketler bağımsız denetçi ile çalışmak zorundadırlar. Bu anonim şirketler bağımsız denetçilerini 31 Mart 2013 tarihine kadar seçmiş olmalıdırlar. Bu tarihten sonra ise herhangi bir pay sahibi, yönetim kurulu ya da yönetici mahkemeye başvurarak denetçi atanmasını talep edebilecektir. Ancak, bir geçiş dönemi olan bu yılda konuya ilişkin ikincil mevzuat düzenlemelerinin yürürlük tarihi de dikkate alındığında bu tarihten sonra da genel kurul kararı ile bağımsız denetçinin seçiminin mümkün olması gerektiği kanaatindeyiz.

çalışacakları bağımsız denetçiyi kural olarak genel kurul kararıyla seçebilecekleri gibi yönetim kurulu kararı ile de seçebileceklerdir. Bağımsız denetçinin seçiminde olağan yöntem genel kurul kararıyla seçimdir¹³. Bağımsız denetim bir anlamda şirketi yönetiminin denetlenmesi de olduğundan, denetçi seçiminin yönetim kurulu yerine genel kurulca yapılması olması gerektirir. Esasen denetçi seçimi TTK m. 408'e göre, genel kurulun devredilemez yetkileri arasında yer almaktadır¹⁴. Denetçinin şirket yönetim kurulu tarafından seçilmesi istisnai bir uygulamadır. Çünkü şirketin denetimi aynı zamanda yönetimin denetimi olduğundan, kanun koyucu denetçinin seçilmesi görevini genel kurula vermiş ve bu görevin devredilemeyeceğini de hükme bağlamıştır. Böylece, şirketin faaliyetlerini yürüten organın bu faaliyetleri denetleyecek olan denetçiyi seçmesinin önüne geçilmiştir. Ancak istisnai olarak TTK m. 399'da düzenlendiği üzere yönetim kurulu sadece genel kurul tarafından seçilen denetçinin denetim sözleşmesinin feshi ihbarında bulunmuş olması halinde hemen geçici bir denetçi seçmeli ve fesih ihbarı ile birlikte seçtiği denetçiyi aynı genel kurulun onayına sunmalıdır. Amaç, şirketin denetçisiz kalmasının önüne geçmektir. Genel kurul, yönetim kurulunun onayına sunduğu denetçiyi seçebileceği gibi reddedebilir. Ret halinde genel kurul yeni bir denetçi seçmelidir. Genel kurul yeni denetçiyi kabul ettiği takdirde denetçi görevini yerine getirmelidir (Tekinalp, 2011, 323).

Bağımsız denetçinin seçiminde bir diğer istisnai yöntem de yetkili mahkeme tarafından atanmasıdır. Denetçi atamaya yetkili ve görevli mahkeme şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesidir. Denetçinin yetkili mahkeme tarafından atanabilmesi ancak belirli koşullar halinde mümkündür. TTK m. 399'da sayılan bu hallerden birisi, ilgili faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar şirket genel kurulu tarafından denetçinin seçilmemiş olmasıdır. Bu halde şirket pay sahiplerinden ya da yöneticilerinden herhangi birinin talebi üzerine denetçi atar. Belirtmek gerekir ki, bu

13 Topluluk denetçisi ana şirketin genel kurulu tarafından seçilir (TTK m. 399/3).

14 Şirketin genel kurulu sürekli bir organ değildir sadece yılda bir kere olağan ya da olağanüstü her durumda toplanan karar organıdır. Bu nedenle de genel kurul toplantısından önce denetçinin seçimi ile ilgili ön çalışma yapılmalıdır. Bu kapsamda yönetim kurulu tarafından sözleşme imzalanması mümkün olacak bağımsız denetçiler ya da bağımsız denetim kuruluşları genel kurula sunulmalıdır. Zira olağanüstü haller dışında yılda bir kez toplanan genel kurulun hiçbir çalışma ve öneri olmadan denetçi seçmesi ve bu konuda karar alması beklenmemelidir (Tepeli, 2012, 25).

halde öncelikle yönetim kurulunun bu davayı açması gerekir. Aksi halde yönetim kurulunun sorumluluğuna sebep olur. Zira, anonim şirketin bir an önce denetçiye kavuşmasını sağlamak yönetim kurulunun yükümlülüğündedir (Tekinalp, 2011, 322)¹⁵. Bundan başka, genel kurul tarafından seçilen denetçinin görevi ret ya da sözleşmeyi feshetmesi, denetçi seçimine ilişkin alınan genel kurul kararının iptal olunması ya da butlanı, denetçinin yasal sebepler dahil herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi ya da görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de mahkemece denetçi atanması mümkündür. Belirtmek gerekir ki, mahkemenin bağımsız denetçi atanmasına ilişkin kararı kesindir. Yani temyiz edilemez.

Bağımsız denetçi hangi yöntem ile seçilmiş olursa olsun seçilen denetçiyi, yönetim kurulu, gecikmeksizin ticaret siciline tescil ettirmeli ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile varsa internet sitesinde ilan etmelidir¹⁶.

4.2. Bağımsız Denetçi ile Anonim Şirket Arasındaki İlişki ve Bağımsız Denetçinin Görevden Alınması

Bağımsız denetçi, denetleme görevini, bir sözleşmeye dayanarak yerine getirmektedir. Bu nedenle anonim şirket yönetim kurulu, genel kurulun seçtiği denetçi ile konusu denetim olan bir sözleşme yapmalıdır. Kanun koyucu bu sözleşme için herhangi bir şekil şartı getirmemiş ise de yazılı yapılması ispat açısından kolaylık sağlayacaktır. Yapılan denetim sözleşmesi her iki tarafı da bağlar. Denetçi seçildiği faaliyet yılının sonuna kadar görev yapmalı ve raporunu düzenlemelidir. Bu nedenle bağımsız denetçinin her durumda denetim sözleşmesini feshetmesi mümkün değildir. Ancak iki halin varlığında bağımsız denetçi bu sözleşmeyi feshedebilir. Bunlardan birincisi haklı bir sebebin varlığı ikincisi ise görevden alma davasının açılmasıdır¹⁷. Belirtmek gerekir ki, haklı sebeple denetçinin sözleşmeyi fes-

15 Yazara göre, bu davayı yönetim kurulu açabileceği gibi yönetim kurulu üyelerinden her biri de açabilecektir. Açılmaması halinde ise TTK m. 553 uyarınca yöneticilerin sorumluluğuna sebep olur.

16 Bağımsız denetçinin tescili sırasında denetçinin, TTK m. 400'de sayılan engel hallerinden birinin bulunmadığına ilişkin denetçi beyanı ile birlikte, denetçi seçimine ilişkin genel kurul kararının noter onaylı örneği ya da mahkeme kararı gereklidir. Denetçi geçici olarak yönetim kurulu kararı ile seçilmiş ise bu halde yönetim kurulu kararının noter onaylı örneği gereklidir. Bkz. [http://www.ito.org.tr/wps/portal/tescil-ilan-kurulus?WCM_GLOBAL_CONTEXT=sirketler_toplulugu_denetcileri \(.../Haziran/2013\)](http://www.ito.org.tr/wps/portal/tescil-ilan-kurulus?WCM_GLOBAL_CONTEXT=sirketler_toplulugu_denetcileri (.../Haziran/2013)).

17 Haklı sebeplere örnek olarak çalışma şartlarının uygun olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi, denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesi vb. verilebilir. Denetçi ile anonim şirket arasındaki görüş ayrılıkları haklı sebep olarak değerlendirilemez. Ancak somut olaya göre görüş ayrılıkları bazı hallerde haklı sebep olarak kabul edilebilir.

hedebilmesi için dayandığı sebebin mutlaka haklı olması gerekmektedir. Aksi halde geçerli bir denetim sözleşmesinin feshinden söz edilemez. TTK m. 399 uyarınca, denetçinin fesih sözleşmesinin mutlaka yazılı ve gerekçeli olması gerekir. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları denetim raporu niteliğinde bir rapor halinde genel kurula sunmakla yükümlüdür.

Denetçinin denetim sözleşmesi şirket tarafından da feshedilebilir. Bu halde denetçinin görevden alınması söz konusudur. Kural olarak, olarak denetçiyi görevden alma yetkisi genel kuruldadır. Genel kurul bu yetkisini devredemez. Ancak istisnai olarak şirket yönetim kurulu ya da azınlık pay sahiplerinin de mahkeme aracılığı ile denetçiyi görevden alması mümkündür¹⁸. Bu durumda mahkeme, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin varlığı halinde başka bir denetçi atayabilir¹⁹. Ancak denetçinin genel kurul kararı olmadan mahkemenin vereceği bir karar ile ve eş zamanlı olarak başka bir denetçi atanması şartıyla görevden alınması mümkündür. Bir başka deyişle, denetçinin görevden alınması yerine yeni denetçinin atanmış olmasına bağlıdır. Yani denetçinin mahkeme kararı ile azledilip daha sonra yerine yenisinin atanması mümkün değildir. Kanun koyucu denetçiyi görevden alma davasında süre şartı getirmiştir. Buna göre, denetçiye karşı açılacak görevden alma davası, denetçi seçiminin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılmalıdır²⁰.

Şirket ile bağımsız denetçi arasında şirketin finansal tabloları, yönetim kurulunun faaliyet raporu, esas sözleşmenin yorumlanması vb. alanlarda görüş ayrılıklarının bulunması halinde hem şirket yönetim kurulun hem de denetçinin talebi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye

18 Azlık pay sahipleri kapalı anonim şirketlerde sermayenin yüzde onunu halka açılı anonim şirketlerde ise sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahipleridir. Azlık pay sahipleri her durumda bu davayı açamazlar. Azlık pay sahiplerinin bu davayı açabilmesi için, genel kurulda bu denetçinin seçimine karşı oy vermiş ve bu oyunu tutanağa geçirtmiş olması gerektiği gibi ayrıca denetçi seçiminin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri şirkette pay sahibi olmalıdır.

19 Denetçiye ilişkin itibar kaybı, taraflı olması, mesleki yetersizlik, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanım eksikliği vb. unsurlar haklı sebeplere örnek olarak verilebilir.

20 Kanaatimizce, görevden alma davasının bu kadar kısa süre ile sınırlandırılmış olması sakıncalıdır. Zira, seçilmiş denetçiye ilişkin bazı haklı sebeplerin (tarafsızlık, mesleki yetersizlik vb.) bu kadar süre içinde öngörülmesi mümkün olmayabilir. Bu nedenle de, üç haftalık süre geçtikten sonra da denetçinin feshini gerektiren denetçilik mesleği ile bağdaşmayan sebeplerin ortaya çıkması halinde de açılabilinmelidir.

ticaret mahkemesi dosya üzerinden inceleme yaparak görüş ayrılığını giderecektir. Mahkemenin verdiği karar kesindir. Böyle bir durumda yargılama giderleri şirket tarafından ödenecektir.

4.3. Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetçinin sorumluluğu iki başlık altında incelenebilir. Bunlardan birincisi özel nitelikte olan sır saklamadan doğan sorumluluğudur. Bir diğeri de genel nitelikte olan görev sorumluluğudur. TTK m. 554'de düzenlenen denetçinin görev sorumluluğu kusur prensibine dayanır. Buna göre, bağımsız denetçi, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi, kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etmiş ve denetçinin bu eylemlerinden dolayı bir zarar doğmuş ise bu halde denetçi hem şirketi hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarının uğramış olduğu zararlardan sorumludur. TTK m. 555'e göre, denetçiye karşı bu sorumluluk davasını şirket ya da pay sahibi talep açabilir. Kanun koyucu, şirket alacaklılarına her durumda bu davayı açmasına izin vermemiştir. Çünkü şirket borçlarını ödediği sürece alacaklısı zarara uğramayacağı anlayışını benimsemiştir. Bu davayı pay sahibi açması halinde, mahkeme dava giderleriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hallerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında hakkaniyete göre paylaşılacaktır. Ancak pay sahibinin açtığı bu dava haklı sebeplere dayanmalıdır. Ayrıca pay sahibi davayı kazanırsa tazminat sadece şirkete ödenecektir. TTK m. 557 uyarınca, zararın meydana gelmesinde bağımsız denetçi dışında başka kişilerin de sorumluluğunun bulunması halinde bunlardan her biri kusurları oranlarında müteselsilen sorumlu olacaktır. Bu sorumluluk sebebiyle açılacak tazminat davasında zamanaşımı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren ise beş yıldır.

Bağımsız denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu TTK m. 404'de düzenlenmiştir. Anılan hüküm uyarınca, bağımsız denetçi ve yardımcıları, denetleme faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar²¹. Denetçinin bu hukuki

21 Kanun koyucu, bağımsız denetçinin bir bağımsız denetleme kuruluşu olması halinde sır saklama yükümlülüğü bu kurumun yöneticilerini, üyelerini ve çalışanlarını da kapsayacak şekilde geniş tutmuştur.

sorumluluğunun doğabilmesi için sırrın kullanılmış olması şarttır. Kullanılma ile kastedilen şirkete ait bilgilerin üçüncü kişilere aktarılmasıdır. Belirtmek gerekir ki, bu halde bu kullanmadan denetçinin bir fayda elde edip etmemesi sorumluluk için şart değildir. Denetçi bu sırrı ifşa ederek hiçbir menfaat elde etmemiş olsa dahi sorumludur. Herkes tarafından bilinen olgular, denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş olsalar dahi sorumluluk söz konusu değildir. Bundan başka sırrın izinle kullanılması sorumluluğu ortadan kaldırmaktadır. Bu şekilde sorumluluğun ortadan kalkabilmesi için iznin anonim şirketin yasal temsilcisi tarafından verilmiş olması gerekmektedir. TTK, bu sorumluluğa aykırılık halinde talep edilecek tazminat tutarına üst sınır getirmiştir. Buna göre, zararın doğmasına sebep olan kişiler, her bir denetim için anonim şirketlerde yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata mahkum edilebilmektedir. Ayrıca sır saklamadan doğan bu sorumluluğa aykırılıktan doğan tazminat yükümlülüğü emredici niteliktedir. Bu nedenle sözleşme ile kaldırılması ya da daraltılması mümkün değildir (Pulaşlı, 2013, s. 645). Tazminat talebi için öngörülen zamanı süresi 5 yıldır. Bu süre sorumluluğa sebep olan rapor tarihinden itibaren başlar. Bağımsız denetçinin genel sorumluluğunda olduğu gibi bu sorumluluğunda da birden fazla zarar veren kişinin varlığı halinde, sorumluluk müteselsildir.

4.4. Bağımsız Denetçinin Denetimi

Bağımsız denetim görevinin bir kamu hizmeti olması ve büyük ölçüde bu faaliyeti gerçekleştiren bağımsız denetçilerin mesleki bilgi ve tecrübesine bağlı olması bağımsız denetçinin denetimi ve gözetiminin sağlanmasını öne çıkarmaktadır. 660 sayılı KHK ile bu görev KGK'ya verilmiştir. KGK, bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını gözetlemek ve denetlemekle yetkilendirilmiştir. KGK tarafından yapılacak bu denetimin usul ve esasları ilgili yönetmelikte belirtilmiştir. Söz konusu Bağımsız Denetim Yönetmeliği m.38 uyarınca, KGK, oluşturacağı kalite güvence sistemi kapsamında, seçilmiş yeterli sayıda denetim dosyaları ve diğer bilgi, bildirim ve belgeler çerçevesinde denetim kuruluşlarını ve denetçileri inceleme ve denetleme yetkisine sahiptir. Bu düzenleme ile KGK, yapılan bağımsız denetimi gözetim altında tutarak, denetçinin kanuni hükümlere ve standartlara uygun denetim yapıp yapmadığını denetleyecektir.

KGK, yaptığı inceleme ve denetim sonucunda, bağımsız denetime ilişkin düzenlemelere aykırılık tespit ettiği denetçilere ve denetim kuruluşlarına idari yaptırım uygular. İdari yaptırımları, uyarı, faaliyet iznini askıya alma ve faaliyet izninin iptali olmak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir. KGK'nın idari yaptırıma ilişkin olarak verdiği kararlar kesindir itiraz edilemez. Ancak KGK'nın verdiği kararlara karşı yargı yolu açık olduğundan mahkemeye başvurulabilir. Alınan kararlar mahkeme aracılığı ile iptal edilene kadar geçerli olup bağımsız denetçinin siciline işlenmektedir.

5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

6102 sayılı TTK ile birlikte özellikle halka kapalı anonim şirketlerin denetiminde, bağımsız denetim ile birlikte yeni bir dönem başlamıştır. TTK'nın öngördüğü bu sistemde bağımsız denetim bütünüyle bağımsız denetçilere ait olup başka hiçbir organa devredilemez niteliktedir. Anonim şirketlerin denetiminde bağımsız denetimi esas alan bu sistemle birlikte halka kapalı anonim şirketlerin denetimi, mesleki bilgi ve deneyime sahip, çalışmalarında gerekli özen ve titizliği sergileyen ve çalışmalarında tarafsız hareket eden kişiler tarafından icra edilecektir. Bu anlayış beraberinde bağımsız denetimi ve bağımsız denetçilik mesleğini ön plana çıkartmaktadır. Bağımsız denetime ilişkin hükümler 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bağımsız denetime ilişkin düzenlemelere aykırılık, bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğuna neden olacağı gibi anonim şirket yöneticileri için de önemli hukuki sonuçlara yol açmaktadır.

TTK, anonim şirketlerin denetlenmesinde eski TTK'dan farklı bir modeli benimseyerek hem denetçiye hem de denetime standartlar getirmiştir. Ancak kanunda belirtilen hükümlerin uygulanabilmesinin önünde önemli bazı eksiklikler bulunmaktadır. Bu eksikliklerden en önemlisi KGK'nın uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye denetim standartlarını henüz yayımlamamış olmasıdır. Zira TTK, denetim çalışmalarının uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye denetim standartlarına uyumlu yürütülmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu eksikliğin giderilememesi durumunda denetim çalışmalarının belirlendiği gibi yürütülemeyeceği söylenebilir.

Bağımsız denetim çalışmalarının uygulanmasının önündeki diğer önemli sorun, hali hazırda yeterli sayıda bağımsız denetçi olmamasıdır. Bu sorun bağımsız denetimin belirlendiği kapsamda yapılmasının önünde önem-

li bir engeldir. KGK tarafından internet sitesinde yetkilendirilen denetçi sayısı 159'dur (<http://www.kgk.gov.tr/denetcilistesi.aspx>, 08.07.2013). Bu eksiklik TÜRMOB'la iş birliği yapıp SMMM ve YMM'lere gerekli eğitim verilerek giderilebilir. Zira KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğinde de, bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olması gerektiği belirtilmektedir. Bağımsız denetçi olabilmek için bağımsız denetim yönetmeliğindeki şartların büyük bölümüne sahip olan SMMM ve YMM'lerin ayrıca bir sınava tabi olmak yerine, kapsamlı ve uygulamalı bir eğitime tabi olmaları, bu eksikliğin giderilmesine önemli ve yeterli katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Altaş, Soner (2012). **Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Şirket Denetimi**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bozkurt, Nejat (2000). **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Çalış, Yıldırım Ercan, (2013). **Aracı Kurumlarda İç Denetim Uygulaması**. İstanbul: Yalın Basım Yayım Dağıtım.

Fearnley, S., Beattie Vivien, B. (2004). "The Reform Of The UK's Auditor Independence Framework After The Enron Collapse: An Example Of Evidence-Based Policy Making", **International Journal Of Auditing**,

Güredin, Ersin (2008). **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (26.12.2012). **Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 22/4-5**. Ankara : Resmi Gazete (28509 sayılı)

Kepekçi, Celal (2004). **Bağımsız Denetim**. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Özkorkut, Korkut (2012). "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde (Bağımsız) Denetçi Kimdir?", **Yaklaşım Dergisi. Özel Ek (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Getirdiği Yenilikler; Sermaye Şirketleri, TFRS ve Denetim)**.

Pulaşlı, Hasan (2013). **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**. Ankara: Adalet Yayınevi.

T.C. Yasalar (13.06.1989). **Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (20194 sayılı)

T.C. Yasalar (14.02.2011). **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Gerçekçesi**. Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı).

T.C. Yasalar (30.06.2012). **Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**. Ankara: Resmi Gazete (28339 sayılı).

Tekinalp, Ünal (2011). **Tek Kişilik Ortaklık I, Tek Payscaleli Anonim Ortaklık**. İstanbul: Vedat Kitapçılık

Tepeli, Hasan (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Denetçilerin Atanması ve Görevden Alınması”, **Yaklaşım Dergisi. Özel Ek (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Getirdiği Yenilikler; Sermaye Şirketleri, TFRS ve Denetim)**.

Zerni, Mikko (2009). **Essays on Audit Quality**. Acta Universitatis Ouluensis Linnanmaa.