

ANONİM ŞİRKETLERİN DENETİMİ

Doç. Dr. Zekerıyya ARI



E K İ N
Basım Yayın Dağıtım

2019

© 2019 Ekin Yayınevi

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan yayınevinin izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 0607-16-008681

ISBN: 978-605-327-944-0

Sayfa Düzeni / Kapak Tasarımı: Aslı AYRANCI

Baskı ve Cilt:

Sonçağ Yayıncılık

Matbaacılık Reklam

San Tic. Ltd. Şti.

İstanbul Cad. İstanbul Çarşısı

48/48 İskitler - Ankara

Tel.: (0312) 341 36 67

Sertifika No: 25931

Baskı Tarihi: Eylül 2019

EKİN Basım Yayın Dağıtım

Şehreküstü Mah. Cumhuriyet Cad.

Durak Sk. No: 2 Osmangazi / BURSA

Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37

Fax.: (0.224) 223 41 12

e-mail: info@ekinyayinevi.com

www.ekinyayinevi.com

KISALTMALAR

Bank	: Bankacılık Kanunu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BK	: 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BS WP/v BP	: Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
bkz	: Bakınız
C	: Cilt
DenetimKHK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
Denetim Karar	: Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar
DenetimYön	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
DenetimEsas	: Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslar
eBK	: 818 Sayılı Borçlar Kanunu
eTK	: 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
GSÜHFD	: Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
HGB	: Handelsgesetzbuch
IA ASB	: The International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	: The International Auditing Practices Committee
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
İBK	: İsviçre Borçlar Kanunu
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KYT	: Kurumsal Yönetim Tebliği
LHT	: Legal Hukuk Dergisi
MK	: Medeni Kanun

RG	: Resmi Gazete
p	: Paragraf
S	: Sayı
s	: Sayfa
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SK	: Sigortacılık Kanunu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TSY	: Ticaret Sicil Yönetmeliği
TK	: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
TURMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM GENEL OLARAK DENETLEME

I. GENEL OLARAK DENETLEME	1
II. İÇ DENETİM	1
A. GENEL OLARAK	1
B. DENETİM KOMİTESİ	4
C. RİSKİN ERKEN TEŞHİSİ KOMİTESİ	16
D. DENETİM KURULU	31
1. Genel Olarak	31
2. Denetçinin Nitelikleri	34
3. Denetçinin Seçimi ve Azli	37
4. Denetimin Kapsamı	38
5. Denetim Raporu	38
III. DIŞ DENETİM	39
A. GENEL OLARAK	39
B. TİCARET BAKANLIĞI TARAFINDAN YAPILAN DENETİM	40
1. Genel Olarak	40
2. Denetimin Kapsamı	43
3. Denetim İlkeleri	45
4. Denetçinin Bilgi Alma Hakkı	47
5. Denetçi Raporu ve Sonuçları	48
C. BAĞIMSIZ DENETİM	53

İKİNCİ BÖLÜM DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI

I. DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI	59
A. GENEL OLARAK	59
B. DENETİMİN ŞEKLİ	62
C. FİNANSAL TABLOLAR VE YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNUN DENETLENMEMESİNİN SONUCU	65
D. FİNANSAL TABLOLAR VE YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNDA DEĞİŞİKLİK OLMASI	65
E. İBRAZ YÜKÜMÜ VE BİLGİ ALMA HAKKI	66
F. DENETİMİN MUHATABI	68
1. Doğrudan Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler	70

2. Belirli Kriterlere Tabi Olarak Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	70
3. Bağımsız Denetim Kapsam Dışında Tutulan Şirketler	71
4. Eşiklerin Uygulanmasına İlişkin Esaslar	72
II. DENETÇİ	73
A. NİTELİKLERİ	73
1. Genel Olarak	73
2. Denetçi Bağımsızlığı	74
3. Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Haller	76
a. Ortaklık İlişkisi	76
b. İşveren/Çalışan İlişkisi	76
c. Diğer İş İlişkileri	77
d. Ekonomik Bağımlılık/Gelir ilişkisi	78
e. Yakınlık Durumu	79
f. Rotasyon	79
g. Başka Faaliyet Yasağı	80
B. SEÇİLMESİ	81
1. Denetim Süresi	81
2. Seçim Yetkisi	81
a. Genel Kurul Tarafından Seçilme	84
b. Yönetim Kurulu Tarafından Seçilme	85
c. Mahkeme Tarafından Seçilme	86
aa. Seçilme Nedenleri	87
bb. Süre	87
cc. Davacı	87
dd. Davalı	88
ee. Yetkili ve Görevli Mahkeme	88
ff. Ücret	89
gg. Haklı Nedenin Olması Halinde Yeni Denetçi Seçimi	89
d. Karine	89
C. DENETÇİ İLE SÖZLEŞME YAPILMASI	90
D. DENETİM GÖREVİNİN SONA ERMESİ	95
1. Şirketin Sözleşmeyi Feshetmesi	95
2. Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi	99
III. DENETİM RAPORU VE GÖRÜŞ YAZILARI	101
A. DENETİM RAPORU	101
B. GÖRÜŞ YAZILARI	103
1. Olumlu Görüş Yazısı	104
2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı	105
3. Olumsuz Görüş Yazısı	106
4. Görüş Vermekten Kaçınma	106
5. Olumsuz Görüş ve Görüş Vermekten Kaçınmanın Sonucu	107

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

I. GENEL OLARAK	109
II. TAZMİNAT DAVASI.....	118
A. TAZMİNAT DAVASININ ŞARTLARI.....	118
1. Hukuka Aykırılık	119
2. Kusur	120
4. İliyet Bağı	133
B. TAZMİNAT DAVASININ TARAFLARI.....	134
1. Davacı	134
2. Davalı.....	139
c) Görevli Mahkeme.....	140
d) Yetkili Mahkeme	140
e) Zamanaşımı	140
1. Genel Olarak	140
2. Akdi Sorumluluk Bakımından	141
3. Kanundan Doğan Sorumluluk	141
III. SORUMLULUĞUN SINIRLANMASI.....	143
SONUÇ.....	151
KAYNAKÇA.....	153

BİRİNCİ BÖLÜM

I. GENEL OLARAK DENETLEME

Küreselleşmeyle birlikte dünyada şirketlerin denetimi önem kazanmıştır. Denetim olgusu küreselleşme karşısında iç hukukta tek başına ele alınabilecek bir konu olmaktan da çıkmıştır. AB'nin en çok üzerinde durduğu konuların başında denetleme ve denetçiler gelmektedir.

eTK hükümlerine göre, denetçi/denetçiler anonim şirketin zorunlu organlarından biridir. Eski Ticaret Kanununda bir kişinin denetçi seçilebilmesi için gerekli herhangi bir özellik aranmamış, kimin denetçi olarak atanacağı tamamen genel kurulun takdirine bırakılmıştır. Bu şekilde denetim kurumu işlevselliğini tamamen yitirmiş ve şekli bir yapıya bürünmüştür. Genel kurul çoğunluğunun, hem yönetim kurulu üyelerini hem denetçileri seçmesi doğal olarak menfaat birliği ortaya çıkarmış ve bu durum denetimden beklenen işlevin ortaya çıkmasına engel olmuştur. Dolayısıyla mevcut denetçilere tanınmış görev ve yetkilerin birçoğunda önemli değişiklikler olmuştur¹.

TK ile birlikte anonim şirketlerin denetimi esasen iki başlık altında incelenebilir. Birincisi iç denetim ikincisi dış denetimdir.

II. İÇ DENETİM

A. GENEL OLARAK

*İç denetim*², şirketin, muhasebe, hukuk ve yerindelik açısından önceden belirlenen kriterlere göre denetlenmesidir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün (The Institute of Internal Auditors-IIA)³ tanımına göre iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Seri X, No: 22 Tebliğinde⁴ ise

¹ **Helvacı**, Denetim Kurulu 125; **Pulaşlı**, Şerh I § 31, 17; **Önder**, İç Denetim 35.

² İç Denetimin tarihçesine ilişkin olarak bkz. **Kızılboğa** 108 vd.

³ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 1991 yılında Florida da (ABD) kurulmuştur. Enstitü üyeleri iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojisi denetimi, eğitim ve güvenlik alanlarında çalışmaktadır.

⁴ Seri X, No: 22 Tebliğ, 27. Kısım, 1. Bölüm, m. 3. (rg. 12.06.2006, s. 26-196)

iç denetimin, işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere, işletme içinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olup, diğer faaliyetler yanında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini içereceği belirtilmiştir.

İç denetim, risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirme ve geliştirmeye yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Şirketlerin büyük zararlara hatta iflasa etmelerine yol açan önemli nedenlerden biri de yönetim kurulunun tedbirsiz bir şekilde risk alması ve alınan risklere ilişkin denetim birimlerinin oluşturulmaması yada bu birimlerin şekli bir varlıktan öteye geçememesi ve olması gerektiği gibi çalışmamasıdır. Etkin bir iç denetim, sorunların zamanında fark edilmesini ve önceden çözülmesini sağlayabilir⁵.

Bunun dışında küreselleşmeye bağlı olarak finansal piyasaların serbestleşmesi, risk hacminin giderek artması, karmaşık ürünlerin ortaya çıkması, piyasaların iç içe geçmesi, belirsiz piyasa koşullarının oluşması, gelişmiş ülkelerdeki kar marjlarının daralmasıyla gelişmekte olan piyasalara yatırım yapan uluslararası sermayenin yaptıkları yatırımların geri dönüşünü güvence altına alma ihtiyacı da risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin oluşturulması sürecini hızlandırıcı etkisi olmuştur.

İşletmelerde iç denetim, farklı faaliyet alanları, ölçek ve özellikleri farklı birçok şirket tipinde uygulanmaktadır. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini belirlemek, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından "Uluslararası İç Denetim Standartları" geliştirilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu Seri X, No: 22 Tebliğinde⁶ iç denetimin kapsamı ve amaçlarını şu şekilde belirlemiştir:

İç denetimin kapsamı ve amaçları işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile işletme yönetiminin isteklerine göre değişiklik gösterir. Genelde iç denetim faaliyetlerinin kapsamını aşağıdaki şekilde tasnif etmek mümkündür

a) *Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi*: Yeterli muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin kurulması, işletme yönetiminin sorumluluğunda olup, sürekli özen ve dikkat gerektiren bir faaliyettir. Bu çerçevede söz konusu sistemlerin gözden geçirilmesi, işlerliklerinin kontrol edilmesi ve gelişti-

⁵ Yurtsever, İç Kontrol 1 vd.

⁶ Seri X, No: 22 Tebliği, 27. Kısım, 1. Bölüm, m. 3.

rilmesine yönelik çalışmaların yapılması da iç denetimin görev tanımı içinde yer alır.

b) *Finansal bilgiler ile faaliyet bilgilerinin incelenmesi*: Bu süreç, finansal bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kullanılan prosedürler ile işlemlere, kayıtlara ve prosedürlere ilişkin detay testleri de içeren münferit kalemlerin özellikle araştırılması amacıyla kullanılan yöntemlerin gözden geçirilmesini kapsar. c) İşletmenin finansal nitelikli olmayan kontrolleri de dahil olmak üzere, faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliğinin gözden geçirilmesi ve

ç) Kanunlar, diğer yasal gereklilikler ve düzenlemeler ile işletme yönetimi politikaları, kuralları ve diğer iç gerekliliklere uyumun gözden geçirilmesi, faaliyetlerinden birini veya bir kaçını kapsar

İç denetçi; şirketin türüne göre şirketin denetim organı, yönetim kurulu tarafından üyeleri atanmış denetim komitesi yada üyeleridir. Bu çerçevede iç denetçi, şirketin iş ve işlemlerini, muhasebe sistemini, şirket faaliyet ve sonuçlarının şirketin hedef ve politikaları ile uyumlu olup olmadığını, kaynaklarının genel olarak etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını inceler ve ulaştığı sonuçları yönetim kuruluna yada genel kurula rapor olarak sunar⁷.

İç denetimin de içinde bulunduğu iç denetim sistemleri, iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi şeklinde alt ayrımlara tabi tutulabilir⁸. İç denetim sistemleri içinde, iç denetimden söz edilirken büyük ölçüde yönetim kurulunun içinde oluşturulacak bir denetim komitesini ifade etmektedir⁹.

İç denetim kendi içinde şirket yönetiminin tercihi ya da şirketin faaliyet alanının ortaya çıkardığı ihtiyaçlar nedeniyle yasal olarak zorunlu ya da ihtiyari olan alt ayrımlara tabi tutulabilir.

Bankacılık açısından iç denetim Bankacılık Kanunu'nun 29-32 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bankacılık Kanunu m. 32/1 hükmüne göre bankalar bütün birim, şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır. Bu çerçevede, faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye, iç düzenlemelere ve bankacılık ilkelerine uygunluğu, banka müfettişleri tarafından denetlenir.

İç denetim faaliyetleri, tarafsız ve bağımsız bir şekilde, gerekli meslekî özen gösterilerek, yeterli sayıda müfettiş tarafından yerine getirilir. Ana ortaklık

⁷ Pehlivanlı, İç Denetim 17; Topçuoğlu, Bağımsız Denetim 10.

⁸ Altay, Denetim Komitesi 603.

⁹ Altay, Denetim Komitesi 613.

niteliğindeki bankanın iç denetiminde görev alanlar konsolidasyona tâbi ortaklıklarda iç denetim görevini ifa edebilir. İç denetimle görevli birimce veya yetkili müfettişlerce Bankacılık Kanunu'nun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında düzenlenecek iç denetim raporunun, en az üçer aylık dönemler itibarıyla ve denetim komitesi aracılığıyla yönetim kuruluna tevdi zorunludur (BanK m. 32/II).

Sigortacılık sektöründe de iç denetimin kurulması zorunlu görülmüştür. Nitekim SK 4/VIII hükmüne göre sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri; tüm iş ve işlemlerinin, sigortacılık mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata, şirketin iç yönergeleri ile yönetim stratejisi ve politikalarına uygunluğunun sürekli kontrol edilmesi, denetlenmesi ile hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi amacıyla risk yönetim sistemleri de dahil olmak üzere etkin bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır. İç denetim, dışarıdan hizmet alımı yoluyla da yapılabilir.

B. DENETİM KOMİTESİ

Denetim komitesi, yönetim kurulu tarafından kurulan ve büyük ölçüde muhasebe iç denetiminin yapıldığı bir denetim türüdür. Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla işlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir (TK 366/II). Normal koşullarda, iç denetimde çalışmaları işletmenin en üst yönetim kademesine rapor edilir ve işletme faaliyetlerine ilişkin olarak başka bir sorumluluk üstlenilmez¹⁰. Şirketin bağımsız denetime tabi olup olmamasının bu denetimin (denetim komitesinin) kurulması açısından bir önemi yoktur¹¹.

TK 366/II, eTK 318/II'den farklı olarak denetim komitesinin "iç denetim amacıyla" yapılması gerektiğine işaret etmiştir. Bu ibare ile kurumsal yönetim (yönetişim) ilkeleri yönünden açılım yapılmış, icra komiteleri ve geçici komisyonlar yanında, iç kontrol (BanK 30) ve iç denetim sistemi (BanK 32) çerçevesinde denetim komitelerinin kurulmasına imkân tanınmıştır¹². İç denetim aynı zamanda kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasının temel taşlarından birini teşkil etmektedir¹³.

¹⁰ Seri X, No: 22 Tebliği, 27. Kısım, 1. Bölüm m. 4.

¹¹ Akdağ Güney, Yönetim Kurulu 109.

¹² Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları p. 12-32.

¹³ Manavgat, Bağımsız Denetimin Kapsamı 53.

TK, kurumsal yönetim ile ilgili olarak bir taraftan ilkesel ve genel hükümler öngörmüş diğer taraftan da, çeşitli konularda anılan ilkelere uygun düzenlemeler yapmıştır¹⁴.

Kurumsal yönetim ile ilgili gerek TK 1529 gerekse SerPK 17 ile önemli düzenlemeler yapılmıştır. Her iki düzenlemede de kurumsal yönetim ilkelerini belirleme yetkisi esasen Sermaye Piyasası Kurulu'na verilmiştir. TK 1529/I'e göre, halka açık anonim şirketlerde kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulunun buna ilişkin açıklamasının esasları ve şirketlerin bu yönden derecelendirme kural ve sonuçları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenir.

Sermaye Piyasası Kurulunun uygun görüşü alınmak şartıyla, diğer kamu kurum ve kuruluşları, sadece kendi alanları için geçerli olabilecek kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgili, ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler (TK 1539/II).

Sermaye Piyasası Kurulu 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 17 nci maddesine dayanarak Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)¹⁵ çıkarmıştır. Bu Tebliğ ile Sermaye Piyasası Kurulu kurumsal yönetim ilkelerine tabi şirketleri de tespit ettiği gibi (m. 5), kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin İkinci Bölümünde yer alan hükümlere tabi olmayan şirketleri de belirlemiştir (m. 2/II),

Görüldüğü gibi TK'ya göre denetim komitesi oluşturup oluşturmamak, üyelerinin kimlerden oluşacağına ve nihayet inceleme konularının nelerden oluşacağına karar vermek, yönetim kurulunun takdirinde olan bir husustur. Dolayısıyla anonim şirket açısından denetim komitesi zorunlu bir organ olarak görülmemekte, zorunlu olan yönetim kurulunun bir parçası olarak nitelendiril-

¹⁴ Kurumsal yönetime ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz **Pulaşlı** Hasan Corporate Governance - Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model, Ankara 2003; **Eminoğlu** Cafer, Türk Ticaret Kanunu'nda Kurumsal Yönetim(Corporate Governance), Ankara 2014. Türk Ticaret Kanunu'nun kurumsal yönetim ilkelerine etkisi için bkz. **Çalal** Salih, Türk Ticaret Kanunu'nun Kurumsal Yönetim İlkelerine Etkisi, Terazi Aylık Hukuk Dergisi, Cilt 14, S. 154, Haziran 2019, s. 1237 vd.

Kurumsal yönetimin TK'da yer alan denetim hükümlerine yansımaları genel gerekçeyle şu şekilde ifade edilmiştir: Tasarı (Kanun) kurumsal yönetim ile ilgili olarak bir taraftan ilkesel ve genel hükümler öngörmüş diğer taraftan da, çeşitli konularda anılan ilkelere uygun düzenlemeler yapmıştır. Denetleme konusunda: Bağımsızlık, tarafsızlık, uluslararası standartta denetim, denetçinin müşterisine denetimden başka hizmet verememesi, danışmanlık yapamaması; aynı müşteriye aynı denetçi takımı ile denetim hizmeti sunulmaması, yönetim kurulunun yıllık raporunun denetim kapsamında olması, riskin teşhisi ve iç denetim düzeninin standartlara uyup uymadığının denetimi.

¹⁵ RG. 03. 01.2014, S. 28871. Bu Tebliğ, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 17 nci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır (m. 2). 30/12/2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56) ile 19/3/2008 tarihli ve 26821 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Sermaye Piyasası Kanunu'na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Tebliği (Seri: IV, No:41) yürürlükten kaldırılmıştır (m. 15).

mektedir¹⁶. Buna karşılık doktrinde Şahin'e göre "kanun koyucu iç denetimle alakalı iki komitenin kurulmasını zorunlu kılmıştır. Bunlardan biri TK 375' e göre kurulması gereken denetim komitesidir. Bu komite yönetim kuruluna muhasebenin, finans denetiminin ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde finansal planlama ilkelerini tespit etme görevi verilmiştir"¹⁷.

Buna karşılık iç denetim sermaye piyasası, bankacılık ve sigortacılık gibi alanlarda kurulması zorunlu olarak öngörülmüştür. Ancak bu zorunluluk TK'dan kaynaklanmamaktadır. Denetim komitesi kurumsal yönetimin bir gereği olarak öngörülmüştür¹⁸. Dolayısıyla denetim komitesinin kurulmamış olması organ yokluğuna sebep olmaz¹⁹. Ekleme gerekir ki, bu şirketlerde iç denetim bankalara (Bank 32/I) benzer şekilde şirket içinden sağlanabileceği gibi sigortacılıktakine benzer şekilde dışardan hizmet alımı yoluyla da sağlanabilir (SK 4/VIII).

TK 375'in gerekçesine göre finansal denetim düzeninin kurulması, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir "iç-denetim" sisteminin ve bunu yapacak örgütün (bölümün) gösterilmesidir. Şirket hangi büyüklükte olursa olsun muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç denetim örgütüne ihtiyaç vardır. Bir anonim şirketin denetimi sadece bağımsız dış denetim kuruluşuna bırakılamaz. Bir bağımsız denetim kuruluşunun onlarca, hatta yüzlerce müşterisi vardır; onlara birçok hizmet sunmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları, her müşterisini içerden ve yakından izleyemez. Finansal denetim, bir anlamda "teftiş kurulu"nun yaptığı denetimdir. Finansal denetim iş ve işlemlerin iç denetimi yanında, şirketin finansal kaynaklarının, bunların kullanılma şeklinin, durumunun, likiditesinin denetimini ve izlenmesini de içerir. Finansal denetim, kurumsal yönetim kurallarının gereğidir²⁰.

Söz konusu komitelerde yönetim kurulu üyesi olmayan kişilerin bulunması da mümkündür. Bu yönü ile eTK 318/II'den farklıdır. Eski düzenlemeye göre söz konusu komite ve komisyonlarda yönetim kurulu üyelerinin bulunması zorunludur²¹. Ancak TTK 366/II'ye göre artık denetim komitesinde yönetim kurulu üyelerinin bulunması zorunlu değildir.

Denetçiler bir bütün olarak muhasebeyi denetlemelerinin yanı sıra yönetim tarafından kurulmuş olan iç denetimi de denetlemekle yükümlüdür. Yöne-

¹⁶ Altay, Denetim Komitesi 598.

¹⁷ Şahin, Riskin Erken Teşhis Komitesi 290.

¹⁸ Altay, Denetim Komitesi 615.

¹⁹ Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları p. 11-09.

²⁰ Bkz. Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları 12-42.

²¹ Karasu, Kurumsal Yönetim 40. Bu komiteler ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Doğan 83.

tim kurulu tarafından kurulan iç denetim büyük ölçüde muhasebe iç denetimidir. Ancak iç denetim, muhasebeyi de kapsamakla birlikte ondan daha kapsamlı bir durumu ifade etmektedir. Nitekim gerekçede iç denetim ile kastedilenin şirket içindeki çeşitli komiteler ve özellikle halka açık topluluğu kapsar şekilde yapılan denetimler olduğu, ancak denetçilerin iç denetimi denetlemelerinin sınırının uluslararası denetim standartlarında yer alacağı ifade edilmiştir²².

Denetim Komitesinin temel işlevi olan denetim fonksiyonu yerine getirebilmesi için denetçilerin icrai süreçlere herhangi bir şekilde katılmaması gerekir. Komite, yapacağı denetim ile denetim süreçlerinin sonuçlarını yönetim kuruluna sunarak yönetime yol gösterecektir. Bu anlamda yönetimden farklıdır. Yönetim kuruluna bağlı olarak çalışanlar ve yönetim kuluna bilgi vermekle yükümlüdürler. Denetim komitesi, yönetim kurulu tarafından devredilen yetkileri kullanan kanuni olmayan ihtiyari bir organ konumundadır²³. Bir görüşe göre denetim komitesinin kurumsal yönetimin bir parçası olarak çalışması nedeniyle böyle bir denetim komitesinin kurulması durumunda, gerçekte yönetime bağlı bir *denetim yönetimi* bulunmakta ve denetim de artık yönetimin bir parçası olmaktadır.

Ancak TK 375/1-e hükmü ile yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin *üst gözetim* görevi yönetim kurulu üyelerinin devredilemez görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Bu nedenle işlevleri arasında bir örtüşmenin varlığına da işaret etmek gerekir²⁴.

Yönetim kurulu tarafından TK 366/II uyarınca denetim komitesi kurulması ile yönetim kurulunun TK 367 uyarınca yönetim yetkisini devretmesi birbirinden farklıdır. TK 367/I'e göre yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir²⁵. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir. TK 366/II

²² TK Madde Gerekçe 398. Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Önder**, İç Denetim 111 vd.; **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetim 21.

²³ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları p. 11-17.

²⁴ **Önder** 51.

²⁵ Ayrıca bkz. Bank 51.

de yönetim devri söz konusu değildir. Yönetim kuruluna yardım söz konusudur²⁶.

Bu farklılık aynı zamanda sorumluluğa da yansımaktadır. Denetim komitesinin yönetim kurulu tarafından kurulması ve yönetim kuruluna yardım eden bir işlevinin olması nedeniyle sorumluluk da doğal olarak yönetim kuruluna aittir. Keza limited şirket söz konusu olursa sorumluluk da müdürlere ait olacaktır. Ancak TK 367’de olduğu gibi yetki devrinin söz konusu olması halinde sorumluluk TK 553/II’ye göre belirlenir²⁷. Bu hükme göre, kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar. Yönetim kurulu üyelerinin TK 367 hükmüne uygun bir şekilde yetkilerini devretmeleri halinde sorumlulukları da söz konusu olmaz. Yönetim kurulunun yetki devrine gitmemesi yada yetki devri kanundaki şartlara uygun olarak yapılmaz ise yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu da devam eder²⁸.

Kurumsal Yönetim Tebliğinde iç denetime ilişkin ayrıntılı hükümler öngörülmüştür. Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı bir biçimde yerine getirmesini teminen “Denetimden Sorumlu Komite” (bankalar hariç), “Riskin Erken Saptanması Komitesi” (bankalar hariç), “Kurumsal Yönetim Komitesi”, “Aday Gösterme Komitesi, Ücret Komitesi” (bankalar hariç) oluşturulur. Ancak yönetim kurulu yapılması gereği ayrı bir aday gösterme komitesi ve ücret komitesi oluşturulamaması durumunda, kurumsal yönetim komitesi bu komitelerin görevlerini yerine getirir (4.5.1).

Komitelerin görev alanları, çalışma esasları ve hangi üyelerden oluşacağı yönetim kurulu tarafından belirlenir ve KAP’ta açıklanır (4.5.2)

Komitelerin en az iki üyeden oluşması gerekir. İki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, icrada görevli olmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Komitelerin başkanları, bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir. Denetimden sorumlu komitelerin tüm üyelerinin bağımsız yönetim kurulu üyesi niteliğinde olması gerekir. Yönetim kurulu üyesi olmayan konusunda uzman

²⁶ Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları p. 11-17.

²⁷ eTK 336/II’ye göre, beş numaralı bentte yazılı vazifelerden birisi 319 uncu madde gereğince idare meclisi azalarından birine bırakılmışsa, mesuliyetin ancak ilgili azaya yükletilmesi lazım gelip o muameleden dolayı müteselsilen mesuliyet cari olmaz.

²⁸ Akdağ Güney, Yönetim Kurulu 67.

kişiler, denetimden sorumlu komite dışındaki diğer komitelerde üye olabilir (4.5.3)

İcra başkanı/genel müdür, komitelerde görev alamaz (4.5.4). Bir yönetim kurulu üyesinin birden fazla komitede görev almamasına özen gösterilir (4.5.5). Komitelerin görevlerini yerine getirmeleri için gereken her türlü kaynak ve destek yönetim kurulu tarafından sağlanır. Komiteler, gerekli gördükleri kişiyi toplantılarına davet edebilir ve görüşlerini alabilir (4.5.6)

Komiteler, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördükleri konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanır. Komitelerin ihtiyaç duydukları danışmanlık hizmetlerinin bedeli şirket tarafından karşılanır. Ancak bu durumda hizmet alınan kişi/kuruluş hakkında bilgi ile bu kişi/kuruluşun şirket ile herhangi bir ilişkisinin olup olmadığı hususundaki bilgiye faaliyet raporunda yer verilir (4.5.7)

Komiteler yaptıkları tüm çalışmalarını yazılı hale getirir ve kaydını tutar. Komiteler, çalışmalarının etkinliği için gerekli görülen ve çalışma ilkelerinde açıklanan sıklıkta toplanır. Komiteler, çalışmalarını hakkındaki bilgiyi ve toplantı sonuçlarını içeren raporları yönetim kuruluna sunar (4.5.8)

İç denetimin bağımsız denetim ile ilişkisine gelince bağımsız denetimin kapsamına iç denetim de girmektedir (TK 398/I)²⁹. Bağımsız denetim, iç denetimin tarafından ulaşılan sonuçlardan yararlanacak ve dolayısıyla aynı zamanda bu sonuçları da değerlendirecektir. Bu değerlendirmenin sonucuna ilişkin sorumluluk esasen bağımsız deneticiye aittir³⁰. Bu anlamda iç denetim, bağımsız denetimden ayrı bir denetimdir ve bağımsız denetim işlevi bulunmamaktadır. Bağımsız denetçi, iç denetim ile ilgili çalışmalarını denetim standartlarına uygun olarak yapması gerekir³¹.

İç denetçi ile bağımsız denetçi arasındaki ilişki ile ilgili olarak SPK tarafından çıkarılan Seri X, No: 22 Tebliğinde³² ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir³³. İç denetimin rolü işletme yönetimi tarafından belirlenir ve amaçları bağımsız de-

²⁹ Ayrıca bkz. TK 366/II.

³⁰ **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetim 21

³¹ **Manavgat**, Bağımsız Denetimin Kapsamı 51. İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması (BDS 610) Hakkında Tebliğ, rg. 14/02/2014, S. 28913

³² RG. 12/6/2006, S. 26196. Tebliğ'de birçok değişikliğe yapılmıştır. Söz konusu değişikliklerin yayınlandığı Resmi Gazetelerin tarih ve sayıları şunlardır: 27/7/2006 tarih ve 26241 Sayılı RG, 27/8/2008 tarihli ve 26980 sayılı RG, 25/10/2009 tarihli ve 27387 sayılı RG, 9/3/2011 tarihli ve 27869 sayılı RG, 26/3/2011 tarihli ve 27886 sayılı RG, 28/6/2013 tarihli ve 28691 sayılı RG.

³³ Konu Uluslararası Denetim Standartlarında da benzer şekilde düzenlenmiştir: International Standard on Auditing 610 Using The Work of Internal Auditors (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009).

netimden farklıdır. Buna göre, iç denetim fonksiyonunun amaçları yönetimin isteklerine göre değişmekle birlikte, bağımsız denetçinin öncelikli işi finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğinin tespitidir. Diğer taraftan, her iki denetim faaliyetinde de amaca ulaşmak için benzer yöntemler kullanılması nedeniyle, iç denetimin belirli özellikleri bağımsız denetim prosedürlerinin içeriği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde yararlı olabilir. İç denetim işletmenin bir parçasıdır. Dolayısıyla, özerklik ve tarafsızlık seviyesi ne kadar yüksek olursa olsun, bağımsız bir denetçinin finansal tablolar hakkında sağlıklı görüş verebilmesi için sahip olması gereken bağımsızlık seviyesine ulaşması mümkün değildir. Bağımsız denetçi bağımsız denetim çalışması ile ilgili görüşünden tek başına sorumludur ve bu sorumluluk iç denetim çalışmalarından yararlanılmak suretiyle azaltılamaz. Finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında yapılan değerlendirmelerin tümü bağımsız denetçiye aittir³⁴.

TK 366/II'e göre, yönetim kurulu iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komite ya da komisyonlar kurabilir. Komite ve komisyonların amacı yönetim kurulu için hazırlık ve ona danışmanlık yapmaktır. Bunların şirketin iç idaresi ile ilgili konularda karar alma yetkisi yoktur. Bu nedenle geçici yada sürekli olarak kurulabilirler, ancak sürekli olarak kurulmaları halinde şirketin yönetim teşkilatında gösterilmeleri gerekir³⁵.

Denetim komitesine ilişkin olarak gerek bankacılık gerekse sermaye piyasası mevzuatında özel düzenlemeler yapılmıştır. Denetim komitesi söz konusu mevzuat çerçevesinde kendine tanınan yetkiler çerçevesinde yönetim faaliyetinin denetimi ve gözetimini gerçekleştirerek yönetim kurulunun daha etkin çalışmasına katkı sağlayacaktır³⁶. Ancak gözetim yükümlülüğü değerlendirilirken aşağıda açıklanacağı gibi denetim komitesi üyelerinin bankacılık ve sermaye piyasası açısından farklı ele alındığını belirtmek gerekir. Bu yönü ile denetim komitesinin yönetim ile denetim arasında iki işlevin uyumunu gözetme görevinin olduğu söylenebilir. Konuyu öncelikle her iki alanı da kapsayacak şekilde ele alan Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1, m. 4.5.9) açısından ortaya koymakta fayda bulunmaktadır.

Denetimden sorumlu komite; şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve şirketin iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız

³⁴ Seri X, No: 22 Tebliği, 27. Kısım, 1. Bölüm m. 4.

³⁵ Akdağ Güney, Yönetim Kurulu 97, 98.

³⁶ Önder, İç Denetim 49; Altay, Denetim Komitesi 608.

denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamada-ki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir (4.5.9)

Şirketin hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur (4.5.9).

Şirketin muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak şirkete ulaşan şikâyetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, şirket çalışanlarının, şirketin muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir (4.5.9).

Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların şirketin izlediği muhasebe ilkeleri ile gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin değerlendirmelerini, şirketin sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir (4.5.9).

Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak alınan kararlar yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komitenin faaliyetleri ve toplantı sonuçları hakkında yıllık faaliyet raporunda açıklama yapılması gerekir. Denetimden sorumlu komitenin hesap dönemi içinde yönetim kuruluna kaç kez yazılı bildirimde bulunduğu da yıllık faaliyet raporunda belirtilir (4.5.9).

Denetimden sorumlu komite, kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili tespitlerini ve konuya ilişkin değerlendirmelerini ve önerilerini derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir (4.5.9).

Bankaların da Bankacılık Kanunu'nun 24. maddesi gereği *denetim komitesi* kurması gerekmektedir. Denetim komitesi yasal olarak ilk defa BanK ile kurulmuştur. Denetim komitesinin temel görevi iç ve dış denetim süreçlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini gözetmek ve tüm bu süreçlerden yönetim için sağlıklı sonuçlar çıkarmaktır. Denetim türlerinin çeşitliliği bunların bir birim tarafından yönetime sunulmak amacıyla değerlendirilmesi ve raporlanmasını gerektirmektedir. Bu iç denetim için geçerli olduğu gibi dış denetim bakımından da geçerlidir³⁷. Böylece bankanın mali yapısının korunması ve daha önemlisi güven kurumu olarak toplum nezdindeki yeri korunmuş olacaktır³⁸.

³⁷ **Kaplan**, Bankaların Gözetimi 11; **Altay**, Denetim Komitesi 603.

³⁸ **Tekinalp**, Banka Hukuku 19 vd.

BanK 24 hükmüne göre bankaların, yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulur. Denetim komitesi en az iki kişiden oluşur. Denetim komitesi üyeleri icraî görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir³⁹. Türkiye'de şube olarak faaliyet gösteren bankalarda ise kendisine bağlı icraî mahiyette faaliyet gösteren bir birim bulunmayan müdürler kurulu üyelerinden biri görevlendirilir (BanK 24/I)⁴⁰.

Denetim komitesi üyelerinin, BDDK tarafından belirlenen niteliklere sahip olması gerekir (BanK 24/II)⁴¹. Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin bu Kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izlemek, bu Kanun kapsamında ana ortaklık niteliğindeki kuruluşlarda, konsolide denetime tâbi kuruluşların iç denetim işlevlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamakla görevli ve sorumludur (BanK 24/III).

Denetim komitesi, iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri kapsamında oluşturulan birimlerden ve bağımsız denetim kuruluşlarından; görevlerinin ifasıyla ilgili olarak düzenli raporlar almak ve bankanın faaliyetlerinin sürekliliği ve güven içinde yürütülmesini olumsuz etkileyebilecek hususlar veya mevzuata ve iç düzenlemelere aykırılıklar bulunması hâlinde bu hususları yönetim kuruluna bildirmekle yükümlüdür (BanK 24/IV).

Denetim komitesi, altı aylık dönemleri aşmamak kaydıyla icra ettiği faaliyetlerin sonuçları ile bankada alınması gereken önlemlere, yapılmasına ihtiyaç duyulan uygulamalara ve bankanın faaliyetlerinin güven içinde sürdürülmesi bakımından önemli gördüğü diğer hususlara ilişkin görüşlerini yönetim kuruluna bildirmekle yükümlüdür (BanK 24/V)⁴². Denetim bu görüşlerini olağan ve olağanüstü raporlama şeklinde yönetim kuruluna iletir.

³⁹ Denetim komitesi üyelerine icra yetkisinin verilir verilmemesi ile bağımsız olmasının gerekip gerekmediği vb hususlara ilişkin olarak bkz. **Altay**, Denetim Komitesi 601.

⁴⁰ Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığına ilişkin olarak bkz. **Önder**, İç Denetim 49; **Altay**, Denetim Komitesi 606; Kurumsal Yönetim Tebliği, (II-17.1), m. 6/III-a, b.

⁴¹ Bankaların İç Sistemleri Ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik'in (RG. 11.07.2014, S. 29057) 6. Maddesinde Denetim komitesi üyelerinin nitelikleri uzmanlık, tecrübe ve bağımsızlık temelinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır (**Altay**, Denetim Komitesi 601).

⁴² Ayrıca bkz. TK 375/I-b; TK 367.

Denetim komitesi, bankanın tüm birimlerinden, anlaşmalı destek hizmeti kuruluşları ve bağımsız denetim kuruluşlarından bilgi ve belge almaya, bedeli banka tarafından karşılanmak suretiyle konularında ihtisas sahibi kişilerden yönetim kurulunun onayına bağlı olarak danışmanlık hizmeti sağlamaya yetkilidir. Denetim komitesinin görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usûl ve esasları yönetim kurulu tarafından düzenlenir (BankK 24/VI).

Bankalar tarafından kurulması gereken denetim komitesinin konumu doktrinde tartışma konusu olmuştur. Denetim komitesini zorunlu organ olarak gören ilk görüşe göre Bankacılık Kanunu'nun 24. maddesi, genel kurul ve genel kurul tarafından seçilecek yönetim kurulu üyelerinin yanında eski denetim kurulu üyelerinin yerine geçmek üzere denetim komitesinin kurulmasını gerektirmektedir⁴³. Denetim komitesini zorunlu organ olarak görmeyen ikinci görüşe göre ise denetim komitesinin eTK'da öngörülen denetim kurulunun yerini almasının söz konusu olmadığı, Bankacılık Kanundaki düzenlemenin denetim komitesinin varlığı açısından TK ile bir farklılık oluşturulduğu, bu durumun denetim komitesini zorunlu organ haline getirmeyeceği, zira TK'nın kaldırdığı denetim kurulunun bankalar açısından da söz konusu olmaması gerektiği, özel kanunlara bağlı olan bankaların yönetim kurulu üyeleri arasından bir denetim komitesi kurmak zorunda olduğu ve anonim şirketlerdeki denetimin ise yeni TK gereği bağımsız denetçiler tarafından yürütüleceği savunulmuştur⁴⁴.

Denetim komitesinin zorunlu organ olduğunu savunan ilk görüş, BankK 24'ün denetim komitesi üyelerinin icra görevi olmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması ve çalışma şekli itibarıyla bütünüyle yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak şekilde düzenlenmiş olmasının zorunlu organ olması ile uyumlu olmaması nedeniyle eleştirilebilir. Hâlbuki eTK 347 vd düzenlenen murakıplar yönetim kuruluna bağlı olacak şekilde düzenlenmemiş idi. İkinci görüş açısından ise TK'nın kaldırdığı denetim kurulunun bankalar açısından da söz konusu olmaması gerektiğine ilişkin düşünce, 6455 Kanunun 80 maddesi ile getirilen yeni düzenleme (TK 397/V) karşısında temelden mahrum kalmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki, TK 397/V'in uygulanmasına ile ilgili yönetmelik henüz çıkarılmamıştır. Ancak denetim komitesinin "iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin bu Kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetme, bağımsız denetim kuruluşlarının yöne-

⁴³ Battal, Bankacılık Kanunu 148.

⁴⁴ Akdağ Güney, Yönetim Kurulu 52

tim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapma, yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izleme, bu Kanun kapsamında ana ortaklık niteliğindeki kuruluşlarda, konsolide denetime tâbi kuruluşların iç denetim işlevlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamakla görevli ve sorumlu” olma gibi neredeyse denetim ile ilgili tüm birimleri (yönetim kurulu adına) denetleme yetkisine sahip olduğu göz önüne alınırsa, denetim komitesinin sanki eTK’daki denetim kuruluna benzer bir işleve sahip olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

Denetim komitesi üyelerinin icra yetkilerinin olmaması nedeniyle icra yetkisine sahip yönetim kurulu üyeleri gibi sorumlulukları yoktur (TK 366; TK 367; TK 554). Ancak gözetim yükümlülüğünden (TK 375) kaynaklanan sorumlulukları devam etmektedir⁴⁵.

*Keza Sermaye Piyasası Kurulu da Seri X No: 22 Tebliği*⁴⁶ ile denetim komitesini özel olarak düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre, payları borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir (m. 25/I).

Söz konusu hükme göre denetim komitesi üyelerinin yönetim kurulu üyesi olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu yönüyle Bankacılık Kanunu’ndan farklıdır. Hâlbuki Seri X, No: 22 Tebliğinin ilk şeklindeki hükümde de denetim komitesi üyelerinin yönetim kurulu üyesi olma zorunluluğu getirilmiş idi⁴⁷. Diğer taraftan denetim komitesi kurma zorunluluğu sadece payları Borsada işlem gören ortaklıklar ile sınırlı tutulmuştur.

⁴⁵ Altay, Denetim Komitesi 606, 607.

⁴⁶ Seri X No: 22 Tebliği, 2. Kısım, 6. Bölüm m. 25.

⁴⁷ Seri X, No: 22 Tebliğinin ilk şeklinde denetim komitesi üyelerinin yönetim kurulu üyesi olmaları gerektiğinden söz edilmekteydi: “Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar (bankalar hariç); yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da; isteğe bağlı olarak, bu maddede düzenlenen esaslar çerçevesinde denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler”. Söz konusu hüküm 28/6/2013 tarihli ve 28691 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 22 ile değiştirilmiştir.

Tebliğde denetimden sorumlu komitenin ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapacağı belirtilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir (m. 25/II).

Keza ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir (m. 25/V).

Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir (m. 25/VI).

Bu düzenlemenin gereği olarak yönetim kurulunun denetim komitesinin görüşlerini dikkate alması gerekir. Aksi takdirde denetim komitesinin yapmış olduğu bildirim bir sorumluluk davasında yönetim kurulu üyelerinin aleyhine de kullanılabilir.

Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetim komitesi tarafından belirlenir ve genel kurulun onayına sunulmak üzere yönetim kuruluna bildirilir (m. 25/III). Tebliğde yer alan bu hüküm denetçiyi seçme yetkisini genel kurula veren TK 399/I'de yer alan düzenlemeye uygunluğu tartışmaya açıktır. Zira SerPK da denetçi seçimine ilişkin doğrudan bir hüküm öngörülmediğine göre TK'nın denetçi seçimine ilişkin hükümleri sermaye piyasası bakımından da geçerli olmalıdır.

Buna karşılık bağımsız denetim kuruluşu ise ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal *denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir* (m. 25/IV).

Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu

komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır (m. 25/VII).

Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir (m. 25/VIII).

Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunu'ndan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (m. 25/IX).

Denetim kurulu (TK 397/IV) ile denetim komitesi arasındaki ilişkiye gelinece denetim kurulu TK'da zorunlu bir organ olarak öngörülürken, denetim komitesi yönetim kurulu tarafından onun adına genel bir gözetim işlevi gören bir birimdir.

C. RİSKİN ERKEN TEŞHİSİ KOMİTESİ

Şirketler zaman içinde kârlılık, sürdürülebilirlik ve hatta varlığı ile ilgili birçok risk ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle, ortaya çıkan risklerin henüz başlangıç aşamasında fark edilmesi ve bunlara karşı tedbir alınması başta ortaklar, yöneticiler, alacaklılar ve nihayet toplum olmak üzere herkesin faydasıdır. Devlet tam da bu nedenden dolayı sermaye şirketlerinin malvarlığının korunması, Ticaret Bakanlığının ya da diğer kamu kurum ve kuruluşlar tarafından denetlenmesi gibi birçok koruyucu mekanizmaya yer vermiştir. İşte bu koruyucu mekanizmalardan biri de riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin denetim komitesidir. Kanun koyucu yönetim kurulunu söz konusu komite ile şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürecek sebepleri erken teşhis ederek gerekli önlemleri almak, çareleri uygulamakla yükümlü kılmalıdır.

İç denetimin özel bir türü de riskin erken teşhisi amacıyla kurulan komitedir⁴⁸. TK 378 hükmü, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin bir uygulamasıdır. Tüm anonim şirketler için öngörülmuş bulunan finans denetimi TK 375 inci maddesinin (c) bendi) ve denetim komitesi (auditing committee) yanında bir diğer iç kontrol mekanizmasıdır⁴⁹.

⁴⁸ Riskin erken saptanması ve yönetimi açısından kurulacak olan komiteye ilişkin olarak Almanya ve İsviçre ile mukayeseli bir çalışma için bkz. Şahin, Riskin Erken Teşhisi Komitesi 287 vd.

⁴⁹ TK Madde Gerekçe 378.

Mevzuatta riskin erken teşhisi komitesinin adına ilişkin yeknesak bir kullanım yoktur. TK 378'in kenar başlığı "Riskin erken saptanması ve yönetimi" iken TK 625/1-e de "risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesi" ibaresine yer verilmiştir. TK genel gerekçede (p. 136) ve TK 378'in madde gerekçesinde "tehlikelerin erken teşhisi komitesi" ibaresine yer verilmiştir. Yine TK 378 ve TK 398 madde metninde "teşhis" ibaresine yer verilmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından "Riskin Erken Saptanması Sistemi Ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslar"⁵⁰ da, "Riskin Erken Saptanması Sistemi Ve Komitesi" ibaresinin kullanıldığı görülmektedir. Keza Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)⁵¹ de de Riskin Erken Saptanması Komitesi" (m. 4.5.1; 4.5.12) ibarelerine yer verilmiştir. Doktrinde ise "Riskin Erken Teşhisi ve Risk Yönetimi Komitesi"⁵² "Riskin Erken Teşhisi Ve Yönetimi Komitesi"⁵³, "Riskin Erken Teşhisi Komitesi"⁵⁴, "Risklerin Erken Teşhisi Komitesi"⁵⁵, "Riskin Erken Teşhisi Komitesi"⁵⁶ ibareleri kullanılmıştır. Sigortacılık ve bankacılık gibi bazı alanlara ilişkin özel kanunlarda ise daha çok risk yönetimi ibaresinin kullanıldığı görülmektedir (SK 4/VIII; Bank 29). *Risk yönetimi* teriminin kullanım kolaylığı olmasına karşın TK ve doktrinde yaygın olarak riskin erken teşhisi komitesi (yada kısaca komite) ibaresinin kullanılması nedeniyle bu çalışmada da riskin erken teşhisi komitesi terimi kullanılacaktır.

Kanunu koyucu anonim şirketler bakımından riskin erken teşhisi komitesini TK 378'de düzenlemiştir. Komite limited şirketler bakımından yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez yetkilerini düzenleyen TK 625'de ele alınmıştır. Bu açıdan riskin erken teşhisi komitesinin anonim ve limited şirketler ile ilgili farklı şekilde düzenlenmiş gözükmemektedir. Düzenleme şeklindeki farklılık, denetimin içeriğine ilişkin bir farklılık oluşturmamaktadır. Ancak meselenin yönetim yetkisinin devri açısından tartışılması gerekir. Riskin erken teşhisi komitesi anonim şirketlerde TK 375'de düzenlendiği için söz konusu komitenin

⁵⁰ Riskin Erken Saptanması Sistemi Ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, RG. 18 Mart 2014, S. 28945.

⁵¹ RG. 03.01.2014, S. 28871. Bu Tebliğ, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 17 nci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır (m. 2). 30/12/2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No:56) ile 19/3/2008 tarihli ve 26821 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Sermaye Piyasası Kanunu'na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Tebliği (Seri: IV, No:41) yürürlükten kaldırılmıştır (m. 15).

⁵² Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları p. 2-33.

⁵³ Bilgili/ Demirkapı, Şirketler Hukuku 304.

⁵⁴ Karahan/Arslan, Şirketler Hukuku 402

⁵⁵ Şener, Ortaklıklar Hukuku 445

⁵⁶ Şahin, Riskin Erken Teşhisi Komitesi 295.

kuruluşuna ilişkin yetkinin yönetim yetkisinin devri kapsamında değerlendirilerek TK 367 ve TK 370 gereği başka birine devredilebileceği düşünülebilir. Ancak anonim şirketlerde yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkilerini düzenleyen TK 375/I'nı aynı zamanda riskin erken teşhisi komitesini de kapsadığını kabul etmek gerekir. Zira TK 375/I-b'ye göre şirketin yönetim teşkilatının belirlenmesi ve yine TK 375/I-c'ye göre muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması, yönetim kurulunun devredilemez yetkileri arasında sayılmaktadır. Bu nedenle riskin erken teşhisine ilişkin komitenin kurulmasına ilişkin yetki başka birine devredilemez.

Limited şirketlerde ise riskin erken teşhisine ilişkin komite, müdürlerin devredilemez ve vazgeçilemez görevlerini düzenleyen TK 625'de ele alındığı için devredilebilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla müdürler, TK 629/III hükmü ile atıfta bulunulan TK 367 hükmüne dayanarak riskin erken teşhisi komitesinin kurulmasını başka birine devredemezler. Netice olarak riskin erken teşhisi komitesine ilişkin anonim ve limited şirketler açısından *küçük limited şirketler ile ilgili durum hariç olmak üzere* esasen bir farklılık yoktur.

Şirketler Topluluğunda (TK 195) yer alan her bir şirket, TK'da kendileri ile ilgili özel hükümlere dayanarak riskin erken teşhisi komitesi kurabilir. TK'da şirketler topluluğunda (TK 195 vd) hâkim şirkette riskin erken teşhisi komitesinin kurulmasına ilişkin özel bir hüküm öngörülmemiştir. Hâkim şirketin türüne ve borsada işlem görüp görmemesine göre riskin erken teşhisi komitesini kurup kurmayacağı değişebilir. Ancak topluluk menfaati, topluluk faaliyetlerinin bütüncül bir bakış açısı ile incelenmesini gerektirebilir. Toplulukta yer alan şirketlerin bireysel olarak riskin erken teşhisi komitesini kurmuş olmaları bu ihtiyacı tam olarak karşılamayabilir. Bu nedenle özen ve bağlılık yükümünü düzenleyen TK 369 gereği topluluk bakımından riskin erken teşhisi komitesinin kurulmasının zorunlu olduğunu kabul etmek gerekir⁵⁷. Keza esas sözleşmeye de bu yönde bir hüküm konulabileceği belirtilmelidir.

Bunun dışında özellikle bankacılık ve sigortacılık gibi alanlarda kurulan ve özel kanunlara tabi şirketler bakımından TK yanında özel kanunlara da bakmak gerekir⁵⁸. Bankacılık yada sigortacılık gibi sektörlere ilişkin mevzuatta,

⁵⁷ Riskin erken teşhisi komitesinin kurulmasında yönetim kurulunun özen ve bağlılık yükümlülüğünün kapsamının belirlenmesi açısından ayrıntılı bir çalışma için bkz. **Bozkurt Yaşar** Sevgi, Anonim Şirketlerde İşadamı Kararı İlkesinin (Business Judgement Rule) Uygulaması, İstanbul 2015.

⁵⁸ Risk yönetimine ilişkin özel bir düzenleme için bkz. Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu m. 14.

riskin erken teşhisi komitesi ibaresi yerine *risk yönetimi* ibaresinin tercih edildiği görülmektedir. Özel kanunlarda bir engel olmadığı sürece TK'da öngörülen riskin erken teşhisi komitesinin bu tür şirketler bakımından da kurulması gerekir.

Bankacılık Kanunu'nun 29. maddesine göre bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler.

İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, icra edilecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile Kuruma yapılacak raporlamalara ilişkin usûl ve esaslar Kurulca belirlenir (Bank 29/II)⁵⁹.

Keza Bankacılık Kanunu'nun 31. maddesine göre, bankalar risk yönetimi sistemi kapsamında, risk politikalarını Kurulca belirlenen esaslar çerçevesinde oluşturmak, uygulamak ve raporlamak zorundadır. Risk yönetimi faaliyetleri, yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak risk yönetimi birimi ve personeli tarafından yürütülür.

Buna karşılık *Kurumsal Yönetim Tebliğinde* yönetim kurulu bünyesinde oluşturulan komiteleri düzenleyen 4.5. maddesinde, yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı bir biçimde yerine getirmesini teminen kurulması gereken komiteler sayılırken "Denetimden Sorumlu Komite" (bankalar hariç), "Riskin Erken Saptanması Komitesi" (bankalar hariç), hariç tutulmuştur. Bir görüşe göre "tarih olarak daha sonra yürürlüğe giren KYT'i, bankaları riskin erken teşhisi komitesinin kurulmasını konusunda açıkça muaf tutmuştur. Bundan dolayı payları borsada işlem gören bankalar riskin erken teşhisi komitesini kurmak zorunda değildirler. Diğer bankalar için ise denetçinin uygun görüş bildirmesi halinde bu komitenin kurulması gerekir"⁶⁰. Ancak her ne kadar Kurumsal Yönetim Tebliği'nin tarihi daha sonra olsa bile riskin erken teşhisi komitesinin kurulması Ticaret Kanunundan kaynaklanan bir zorunluluk olması nedeniyle Tebliğ yada yönetmelik ile bu zorunluluğun ortadan kaldırılması mümkün değildir. Dolayısıyla bankalar bakımından da Ticaret Kanunundaki şartları taşımaları halinde riskin erken teşhisi komitesinin (risk yönetimi komitesi) kurulması gerekir.

⁵⁹ Bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" (RG, 28 Haziran 2012, S. 28337) çıkarılmıştır.

⁶⁰ Şahin, Riskin Erken Teşhisi Komitesi 302, 303.

Sigortacılık Kanununda da risk yönetimine ilişkin özel hükümler öngörülmüştür. Konuya ilişkin Sigortacılık Kanunu 4/VIII hükmüne göre sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri; tüm iş ve işlemlerinin, sigortacılık mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata, şirketin iç yönergeleri ile yönetim stratejisi ve politikalarına uygunluğunun sürekli kontrol edilmesi, denetlenmesi ile hata, hile ve usûlsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi amacıyla *risk yönetim sistemleri* de dahil olmak üzere etkin bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır. İç denetim, dışarıdan hizmet alımı yoluyla da yapılabilir⁶¹. Burada sözü edilen risk yönetim sistemi esasen TK 378’de düzenlenmiş olan riskin erken teşhisi komitesidir⁶².

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket (TK 564) bakımından anonim şirkete yapılan atıf nedeniyle riskin erken teşhisi komitesinin kurulması düşünülebilir. Ancak halka açık şirket statüsünün SerPK 3/I-e hükmü gereğince “payları halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim şirketler” ile sınırlandırılması nedeniyle sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket halka açık şirket statüsü kazanamaz ve bu nedenle riskin erken teşhisi komitesinin kurulmasının yasal olarak zorunlu olması mümkün değildir.

⁶¹ Sigortacılık sektörünün güvenliğinin piyasa açısından ifade ettiği önem nedeniyle sigorta şirketlerinin oluşturduğu risk yönetim sisteminin güvenilirliği, aynı zamanda Hazine Müsteşarlığının denetimine tabidir. Konuya ilişkin SK SK 28/VIII hükmüne göre, Müsteşarlık, bu Kanuna tâbi kuruluşlara ait bilgi ve belgeleri, bu kuruluşların konsolide ve konsolide olmayan bazda malî bünyeleri ve idarî yapılarının mevzuata uygunluğunu izlemek, analiz etmek, ilgili kuruluşlara ait rapor, tablo ve iç denetim raporları ile Müsteşarlığın denetim ve gözetim sonuçlarını karşılaştırmak suretiyle değerlendirmek, elde edilen sonuçlara göre kuruluşların taşıdıkları risklerin türleri, büyüklüğü ve kuruluşları etkileme durumunu, risk yönetim sisteminin güvenilirliği ile denetim riskini dikkate almak suretiyle kuruluşlar hakkında gerekli görülen tüm tedbirlerin alınmasını ve sonuçlandırılmasını sağlamak, söz konusu kuruluşların bağlı ortaklıklarının, malî iştiraklerinin ve şubelerinin faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen veya etkileyebilecek uygulamaları takip etmek, gerekirse ilgililer nezdinde girişimde bulunmak konularında yetkilidir. Ayrıca bkz SK 28

⁶² Sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek (m. 1) amacıyla “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik” RG. 21 Haziran 2008, S. 26913) çıkarılmıştır.

Komite, risk yönetimi ile ilgilidir⁶³. Risk ise, şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek gelişmelerin ortaya çıkma ihtimalidir⁶⁴. Kanunda riskin tanımına ilişkin bir hükme yer verilmemiş ancak riskin sonucuna ilişkin olarak riskin “şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebepler” şeklinde bir nitelendirmede bulunulmuştur. Dolayısıyla riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin denetim komitesinin şirketi ilgilendiren her riski değerlendirmesi gerekmez. Bunu için ilgili riskin “şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebepler” çerçevesinde ele alınması gerekir⁶⁵.

Riskler de kendi içinde bir çok farklı tasnife tabi tutulabilir: Operasyonel riskler, piyasa riskleri, kredi riskleri, stratejik riskler, faaliyet riskleri, yasal riskler, uygunluk riski, bilgi riski, çevresel riskler, ülke riski, temel iş ile ilgili riskler, fiyat riskleri, doğal riskler, finansal raporlama riskleri, kontrol riski, vb.. Bu riskleri de finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler ve dış çevre riskleri şeklinde gruplandırmak mümkündür⁶⁶.

Riskin erken saptanması ve yönetimi açısından kurulacak olan komite, esasen kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde ortaya çıkmış bir komitedir. Nitekim TK 1529’da halka açık şirketler bakımından kurumsal yönetim ilkelerinin belirlenmesi yetkisi SPK’ya verilmiştir. Diğer kamu kurum ve kuruluşları, Sermaye Piyasası Kurulunun uygun görüşü alınmak şartıyla, sadece kendi alanları için geçerli olabilecek kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgili, ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler.

⁶³ TK Genel Gereğesinde riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin düzenlemenin gerekçesi şu şekilde açıklanmıştır (p. 127). “Tasarı ile, kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması, payları borsada işlem gören şirketlerde zorunlu hâle getirilmiştir. Bu komite gerçekte “denetim komitesi” veya “iç denetim komitesi”nden farklıdır. Ancak her iki komite aynı komitede de birleştirilebilir. Türkiye gerçeği bakımından iç denetim komitesi yanında risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesi özel bir önem taşımaktadır. Çünkü Türkiye’de bir çok şirket, faizlerdeki sık dalgalanmalar, devlet bonoları ve tahvilleriyle yapılan işlemler, yatırımların kredilerle finanse edilip, özvarlık/yabancı para rasyosuna dikkat edilmemesi, döviz üzerine spekülasyon yapılması ve özellikle dövizde açık pozisyon ve benzeri sebeplerle doğrudan ve ciddi risk altındadır. Sanayileşmiş ve istikrarlı ülkelerde pek rastlanılmayan bu tür riskler Türk işletmeleri yönünden, darboğaza girme ve hatta iflâs tehlikesini kolaylıkla beraberinde getirebilmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri arasında bulunmayan bu komiteyi, yukarıda açıklanan sebeplerle Tasarı gerekli görmüştür. Diğer yandan riskin yönetimi uygulama ve öğreti tarafından bilinen, ancak kanunda henüz yerini bulmamış bir kavram ve uzmanlığı gerektiren bir konudur”.

⁶⁴ Riskin Erken Saptanması Sistemi Ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, RG. 18.03.2014, S. 28945, m. 3.

⁶⁵ Riskin erken teşhisi komitesinin görev alanı ve Riskin erken teşhisi komitesinin görev alanı ile risk yönetimi komitesinin görev alanı bakımından ilişkisi için bkz. **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları p. 12-33; **Şahin**, Riskin Erken Teşhisi Komitesi 305 vd.

⁶⁶ **Kara** 60 vd.

Dünyada ve özel olarak Türkiye’de üçüncü nesle aktarılan şirket sayısı son derece sınırlıdır⁶⁷. Şirketlerin sona erme nedenleri arasında ekonomik krizler, sermaye yetersizliği, finansman kaynaklarındaki problemler, şirketin iyi yönetilememesi ve ortaklar arasındaki ihtilaflar gibi bir çok farklı sebep yatmaktadır. Bu sebepler yada riskler şirketin faaliyet alanına, ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasi yapısına göre farklı türde ve yoğunlukta ortaya çıkabilir⁶⁸.

Riskin Erken Teşhisi Komitesi’nin bulunmaması yada kendisinden beklenen işlevi yerine getirememesi halinde şirketin varacağı muhtemel nokta TK 376’da düzenlenmiş olan *sermayenin kaybı ve borca batık olma durumudur*. Aslında bu Komite şirketin sermaye kaybı ve borca batık olma durumunun ortaya çıkmaması bakımından bir ön denetim (erken uyarı sistemi)⁶⁹ işlevi görmektedir. Nitekim bu husus TK 376’nın gerekçesinde “Önlemler 378 inci madde uyarınca tehlikelerin erken teşhisi komitesince de zaten daha önceki tarihlerde önerilmiş olabilir” şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla yönetim kurulu kendisine daha önce riskin erken teşhisi komitesi tarafından sonulmuş olan teklifleri de genel kurula sunabilir. TK 378’e göre erken teşhis ile görevli olanlar da durumu tespit edince yönetim kurulunu bilgilendirmelidir. Ancak, söz konusu kişi ve komitelerin sadece ikaz borçları vardır. Genel kurulu toplantıya çağırarak yönetim kurulunun görevidir⁷⁰.

TK 378’e göre, 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 yükümlüdür⁷¹. KGK, konuya ilişkin yayınladığı Esaslar’da (m. 4) bunu

⁶⁷ Sadece Türkiye’de değil dünyada da dördüncü nesile ulaşabilmiş aile şirketlerinin sayısı parmakla gösterilebilecek kadar az. Gerek dünyada gerek ise Türkiye’de aile şirketlerinin 3.kuşağa ulaşma oranı yüzde 10 civarında, ömürleri ise sadece 25 ile 30 yıllara sınırlı” (<https://www.bloomberght.com/haberler/haber/1534645-aile-sirketlerinde-surdurulebilirlik-ve-kurumsallasma>)

⁶⁸ Şahin, Riskin Erken Teşhisi Komitesi 287, 288.

⁶⁹ TK Madde Gerekçe 378

⁷⁰ TK Madde Gerekçe 376.

⁷¹ Alman hukukunda “risklerin erken teşhisi ilk kez 01.05.1998 tarihinde Şirketler Alanında Kontrol ve Şeffaflık Kanunun (Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) 9. maddesiyle Paylı Ortaklıklar Kanunun AktG § 91. maddesine yeni bir fıkra eklenmesi (AktG § 91/2) suretiyle risklerin erken teşhisi komitesi düzenlenmiştir.

İsviçre hukukunda ise İsviçre Borçlar Kanununda (Obligationengesetz-OG) şirketlerde riskin erken teşhisi ve risk yönetimi ile ilgili bir hüküm yoktur. Ancak yönetim kurulu üyelerinin business judgment ilkelere uygun özen yükümlülüğü çerçevesinde kar vermeden önce konuyla alakalı tüm riskleri de kapsayacak şekilde detaylı bir araştırma yaptıktan sonra karar vermeleri gerekmesi nedeniyle risklerin erken teşhisi-ne ilişkin yükümlülüklerinin olduğu kabul edilmektedir. Ancak İsviçre Borçlar Kanununda 01.01.2008 tarihinde yapılan değişiklikle (OG §728a/1/3) şirketi etkileyebilecek olumsuz gelişmeleri önceden tespit etme

risk saptama faaliyetleri olarak nitelendirmiş ve bunu da “TTK’nın 378 inci maddesi kapsamında, riskin teşhisi, analiz edilmesi, bildirilmesi ve riskin erken saptanması sistemi çerçevesinde gerekli görev ve sorumlulukların dağıtılması ve riskin erken saptanması komitesinin raporlama faaliyetleri” şeklinde tanımlamıştır.

Diğer taraftan yönetim kurulunun öncelikle şirketin varlığını tehdit eden gelişmelerin erken teşhisi için gereken *sistemi* kurması gerekmektedir. KGK konuya ilişkin yayınladığı *Esaslar’da* (m. 4) *sistemi*, “TK’nın 378 inci maddesi uyarınca yönetim kurulu tarafından kurulan riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi” olarak tanımlamıştır. Dolayısıyla Kanun yönetim kurulunu “teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü” (TK 378) tutmuştur. Bu yükümlülüğün gereği olarak sistemin içeriğini şirketin faaliyet alanı, şirketin içinde bulunduğu şartlar vb faktörlere göre belirlemek de yönetim kurulunun yetkisinde ve sorumluluğundadır. Örneğin yönetim kurulunun almış olduğu tedbirlerin uygulanıp uygulanmadığını denetlemek amacıyla bir kontrol sisteminin kurulmasının gerekip gerekmediğine yönetim kurulu karar verecektir. Ancak daha önce de ifade edildiği gibi, bunların esas sözleşme ile belirlenmesi de mümkün olmalıdır.

Diğer şirketlerde bu komite, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen birinci ayın sonunda verir (TK 378/I). Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder ve çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollar (TK 378/II). Bir görüşe göre bu denetçi hem TK 397/IV anlamında bağımsız denetçi hem de TK 397/V anlamında öngörülmüş olan denetçidir⁷².

Riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin yönetim kuruluna vereceği rapora müteakip yönetim kurulunun hangi tedbirleri alacağı ve bunları nasıl uygulayacağı kendi takdirindedir. Zira sorumluluk yönetim kuruluna aittir. Ancak yönetim kurulunun da riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin işaret ettiği tehlikeleri ve gösterdiği çareleri dikkate alması gerekir. Yönetim kurulunun, işaret edilen tehlike ve gösterilen çareler çerçevesinde, şirketin büyüklüğü,

adına bir iç kontrol sisteminin (internesKontrollsystem) zorunlu olarak kurulması öngörülmüştür. (Şahin, Riskin Erkin Teşhisi Komitesi 290, 293, 294). Ancak Yazarın Makalenin başka bir yerinde “halka açık olmayan ve halka açık olup da paylannın borsada işlem görmeyen anonim şirketlerde bu komitenin kurulmasında kural olarak bir zorunluluğun olmadığını” ifade etmektedir (Riskin Erkin Teşhisi 297).

⁷² Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları p. 12-33

faaliyet alanı ve ilgili pazardaki risk potansiyeline göre gerekli tedbirleri alması gerekir. Tedbirler, çalışan sayısı ve işin niteliğine ilişkin olabileceği gibi şirketin yönetim şemasının yeniden oluşturulmasına ya da başka hususlara ilişkin de olabilir⁷³.

TK 378. maddesinde öngörülen *riskin erken teşhisi ve yönetimi* için öngörülen komite, iç denetim yöntemlerinin önemli bir örneği olup nisbi anlamda zorunlu organ olarak öngörülmüştür⁷⁴. Mevcut TK çerçevesinde riskin erken saptanması ve yönetimi için kurulacak olan komite *üç şekilde* ortaya çıkabilir.

Birincisi bazı şirketler bakımından söz konusu komitenin kurulması zorunludur. *İkinci grubu* oluşturan şirketler bakımından ise denetçinin raporuna bağlı olarak kurulması gerekir. *Üçüncü grupta* yer alan şirketler bakımından ise komitenin kurulup kurulmaması esasen yönetim kurulunun takdirine bağlıdır. Bir görüşe göre tüm şirketler için Riskin Erken Teşhisi Komitesinin kurulması zorunlu olmalıdır⁷⁵. Ticaret Kanunun Taslak/Tasarı aşamasında iken bağımsız denetim de tüm şirketler bakımından geçerli olacak şekilde düzenlenmiştir. Ancak sonradan kanun koyucu haklı olarak tüm şirketlerin zorunlu olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını yerinde bulmamıştır. Aynı gerekçe Riskin Erken Teşhisi Komitesi bakımından da geçerlidir. Zira bu tür komitelerin belirli büyüklüğe ulaşmış şirketler bakımından kurulması gerekli olmakla birlikte küçük şirketler bakımından ilave maliyet ve dolayısıyla piyasa açısından da gereksiz bir külfet oluşturmaktadır⁷⁶.

İlk olarak söz konusu komite pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketler bakımından zorunludur. Dikkat edilirse halka açık şirketlerde riskin erken teşhisi komitesinin kurulması zorunlu değildir. Zorunluluk için şirketin pay senetlerinin borsada işlem gören anonim şirketler bakımından öngörülmüştür. Örneğin pay senetlerinin Borsa İstanbul'da işlem görebilmesi, *Borsa İstanbul AŞ Kotasyon Yönetmeliği*⁷⁷ şartlarına uyulmasına bağlıdır. Bununla birlikte payları borsada işlem görmeyen anonim ortaklıklar, halka açık ortaklık

⁷³ Şahin, Riskin Erken Teşhisi Komitesi 292, 293.

⁷⁴ Şahin'e göre, "kanun koyucu iç denetimle alakalı iki komitenin kurulmasını zorunlu kılmıştır. Bunlardan biri TK 375' e göre kurulması gereken denetim komitesidir. Bu komite yönetim kuruluna muhasebenin, finans denetiminin ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde finansal planlama ilkelerini tespit etme görevi verilmiştir. Diğer komite ise riskin erken teşhisi komitesidir" (Riskin Erken Teşhisi Komitesi 290).

⁷⁵ Şahin, Riskin Erken Teşhisi Komitesi 298.

⁷⁶ Ölçeklerine göre sermaye şirketleri için bkz. TK 1523.

⁷⁷ Bu yönetmeliğin adı "İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Kotasyon Yönetmeliği" iken 29/3/2014 tarihli ve 28956 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Kotasyon Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile *Borsa İstanbul AŞ Kotasyon Yönetmeliği* şeklinde değiştirilmiştir.

statüsünü kazandıktan sonra en geç iki yıl içinde paylarının işlem görmesi için borsaya başvurmak zorundadırlar. Aksi durumda, Kurul, bu payların borsada işlem görmesi veya ortaklığın halka açık ortaklık statüsünden çıkarılması için ortaklığın talebini aramaksızın gerekli kararları alır (SerPK 16/II).

SPK tarafından yayınlanan Kurumsal Yönetim Tebliği'nde (II-17.1)⁷⁸ konuya ilişkin hükümler bulunmaktadır. Doğal olarak Tebliğde riskin erken teşhisi komitesi, diğer komiteler ile birlikte kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde ele alınmıştır:

Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1), Riskin Erken Teşhisi Komitesine ilişkin olarak (4.5.12) TK 378'e benzer bir hüküm öngörmüştür: Riskin erken saptanması komitesi; şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürebiyecek risklerin erken teşhisi, tespit edilen risklerle ilgili gerekli önlemlerin alınması ve riskin yönetilmesi amacıyla çalışmalar yapmakla sorumlu olup, *risk yönetim sistemlerini en az yılda bir kez gözden geçirir*. Tebliğ hükmünün, TK 378'den farklılığı ise risk yönetim sistemlerini yılda en az bir kez gözden geçirilmesinin gerekliliğidir. TK 378'de böyle bir gereklilik öngörülmemiştir.

İkinci olarak bağımsız denetime tabi anonim şirketlerde komitesinin kurulması esasen zorunlu değildir. Ancak bağımsız denetçinin gerekli görmesi ve bu durumu yazılı olarak yönetim kuruluna bildirmesi halinde bu şirketler bakımından da riskin erken teşhisi komitesinin kurulması zorunludur⁷⁹.

Üçüncü olarak bağımsız denetime tabi olmayan şirketler bakımından ise riskin erken saptanması ve yönetimi için öngörülen komitenin kurulup kurulmaması tamamen yönetim kurulunun takdirine bağlıdır. Yönetim kurulu da tedbirli bir yöneticinin özeniyle hareket edip ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetme yükümlülüğü çerçevesinde söz konusu komiteyi kurması gerekir. Anonim şirket esas sözleşmesine hüküm koymak suretiyle riskin erken saptanması ve yönetimi için komitenin kurulması da zorunlu hale getirilebilir. Esas sözleşmeye bu yönde konulacak bir hüküm TK 340 ve 579 da

⁷⁸ Söz konusu Tebliğin yönetim kurulunun faaliyet esaslarını düzenleyen 4. 2 Maddesinde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

4.2.3. Yönetim kurulu; ilgili yönetim kurulu komitelerinin görüşünü de dikkate alarak, başta pay sahipleri olmak üzere şirketin menfaat sahiplerini etkileyebilecek olan risklerin etkilerini en aza indirebilecek risk yönetim ve bilgi sistemleri ve süreçlerini de içerecek şekilde iç kontrol sistemlerini oluşturur.

4.2.4. Yönetim kurulu, yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirir. İç denetim sisteminin işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda bilgi verilir.

⁷⁹ Denetçinin bir diğer önemli görevi de gereklilik ortaya çıktığı takdirde komitenin kurulması, hisse senetleri borsada işlem görmeyen bir şirketten de istemesidir. Hüküm bu suretle kurulan komitenin ilk raporunu ne zaman vereceğini de belirlemiştir (TK Madde Gerekçe 378).

düzenlenmiş olan emredici hükümler ilkesine aykırılık teşkil etmez⁸⁰. Özellikle farklı menfaatlerin söz konusu olduğu anonim şirketlerde yönetim kurulunun sorumluluğunun belirlenmesi açısından esas sözleşmeye hüküm konulması halinde yönetim kurulu, şirketin varlığını tehdit eden gelişmeler için elverişli tedbirleri almak ve özellikle bir kontrol sistemi kurmak suretiyle riskler konusunda daha bilinçli ve dikkatli hareket etmesi sağlanabilir.

Bu komite yönetim kuruluna bağlıdır ve onun talimatı ile çalışır. Yönetim kurulu söz konusu komitenin üyelerini belirleyebileceği gibi istediği zamanda da üyelerin görevlerine son verebilir. Yukarıda da işaret edildiği gibi bu komitenin yokluğu, organ yokluğu olarak kabule edilmez ve organ yokluğuna bağlı hukuki sonuçlar ortaya çıkmaz. Denetim komitesinin yokluğu yada kurulmaması halinde yönetim kurulunun sorumluluğuna gidilebilir⁸¹

Riskin erken teşhisi komitesi, bazı yönetim kurulu üyelerinin görevlendirilmeleri suretiyle kurulabileceği gibi, tamamen üçüncü kişilerden de oluşabilir. Komitenin yönetim kurulu üyelerinden meydana gelmesi veya bu üyelerinden bir kaçının da komitede bulunması halinde Amerika Birleşik Devletleri'nde geçerli olan board sistemindeki executive/non-executive üye ayırımına benzer bir durum ortaya çıkabilir. Komitenin iki ayda bir yönetim kuruluna hükmün amacına ve ruhuna uygun rapor vermesi gerekir. Kanun, tehlikelerin erken teşhisi komitesine aynı zamanda bir iç denetim komitesinin görevlerini de yüklemektedir. Bu sebeple halka açık şirketlerde bu komitenin bir tarafsız yönetim kurulunun başkanlığında çalışması doğru olur⁸².

Yönetim kurulu toplantılarında *bilgi alma ve inceleme hakkı* TK 392'de düzenlenmiştir. TK 392/II hükmüne göre yönetim kurulu toplantılarında, yönetim kurulunun bütün üyeleri gibi, şirket yönetimiyle görevlendirilen kişiler ve komiteler de bilgi vermekle yükümlüdür. Bir üyenin bu konudaki istemi de reddedilemez; soruları cevapsız bırakılamaz. TK 392/II'de geçen "komiteler" kapsamına riskin erken teşhisi komitesi de girmektedir⁸³.

⁸⁰ Emredici hükümler ilkesine ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bkz. **Karasu** Rauf, Türk Ticaret Kanununu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Emredici Hükümler İlkesi, Ankara 2009; **Karasu** Rauf, Emredici Hükümler İlkesinin Kapalı Tıp Anonim Şirketler Ve Limited Şirketler Açısından Doğurduğu Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, 2015/1, s. 115 vd.; **Ercan** Tayfun, Anonim Şirketlerde Emredici Hükümler İlkesi, Terazi Aylık Hukuk Dergisi, Cilt 14, S. 154, Haziran 2019, s. 1244 vd.

⁸¹ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları p. 11-17.

⁸² TK Madde Gerekçe 378; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu 98.

⁸³ Ancak TK 378'de riskin erken teşhis komitesinin yönetim kuruluna bilgi vermekle yükümlü olmasından söz edilirken gerekçe de ise "Başkan, üyeler, tüm yöneticiler, ticarî mümessiller, vekiller, seyyar tacir yar-

Riskin erken teşhisi komitesi ile bağımsız denetçi arasındaki ilişkiye değinmek gerekir. TK 398/IV hükmüne göre 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 (KKG) belirlenir⁸⁴.

Riskin erken teşhisi komitesi, denetim komitesi gibi aslında bir iç denetim mekanizmasıdır. Riskin erken teşhisi komitesini sınırlı yetkili bir denetim komitesi olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır. Riskin erken teşhisi komitesinin denetim komitesinden farkı, denetim komitesinin, yönetimi gözetim altında tutmasına ve tüm iç deneti mekanizmalarını koordine edecek bir işleve sahip olmasına karşılık bu komitenin sadece risklere odaklanmasıdır. Ayrıca denetim geçmişe yönelik bir inceleme olduğu halde, risk teşhisi gelecek ve geleceğin yorumuyla ilgilidir. Denetimin yönetilmesi söz konusu olmadığı halde, risk yönetilebilir ve yönetilmelidir. Amaç, yönetimi, yönetim kurulunu ve genel kurulu devamlı uyanıklık (teyakkuz) altında tutmak, gereğinde organlarca derhal etkili önlemlerin alınmasını sağlamaktır. Bu sebeple komite sorumluluk sisteminin merkezinde yer alır. Diğer taraftan belirtmek gerekir ki, her iki komitenin şekli konumları birbirine paralel olup yönetim kuruluna bağlı olarak çalışırlar⁸⁵.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca TK 398/IV gereğini yerine getirmiş ve *Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esasları*, (Esaslar) kabul etmiştir⁸⁶. Denetçi gerek bu Esaslar gerekse bağımsız denetim standartları⁸⁷ çerçevesinde gerekli incelemeyi yapacaktır.

Söz konusu *Esaslar*'ın amacı; yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 378 inci maddesinde öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem

dımcıları Tasarının 378 inci maddesinde öngörülen de dahil olmak üzere, komite, komisyon ve alt kurullara bilgi vermekle yükümlü" olmasından söz edilmiştir.

⁸⁴ **Manavgat**, Bağımsız Denetimin Kapsamı 52.

⁸⁵ TK Madde Gerekçe 378; **Altay**, Denetim Komitesi 615.

⁸⁶ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, RG. 18.03.2014, S. 28945.

⁸⁷ BDS 300 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması"; BDS 315 "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi"; BDS 620 "Uzman Çalışmalarının Kullanılması"; BDS 230 "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi" standartları örnek olarak verilebilir.

varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ve değerlendiren denetçi raporunun esaslarını belirlemek şeklinde ifade edilmiştir (m. 2).

Denetçi, denetlenen şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerini belgelendiren kayıtların mevcut olup olmadığını ve söz konusu kayıtların denetimin amaçları açısından uygun olup olmadığını değerlendirir. Kayıtların bulunmaması veya yetersiz olması durumunda denetçi, denetim prosedürlerini uygulamaya başlamadan önce söz konusu kayıtları hazırlaması için şirkete süre tanır (m. 6/IV).

KGK, *Esaslar* çerçevesinde denetçinin ilgili komiteye ilişkin olarak, TK'nın 398 inci maddesi çerçevesindeki sorumluluklarını düzenlemektedir (m. 3). Denetçi denetim faaliyetini, TK'ya, KGK tarafından yayımlanan bu Esaslara ve Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallara uygun olarak yürütmesi gerekir (m. 5/III).

Denetçinin riskin erken saptanması sistemi ve komitesi ile ilgili temel görevi, bu sistemi kurması gereken şirketlerde söz konusu sistem ve komitenin anılan madde çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında denetim yapmaktır (m. 5). Denetçi, denetlenen şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerini belgelendiren kayıtların mevcut olup olmadığını ve söz konusu kayıtların denetimin amaçları açısından uygun olup olmadığını değerlendirir. Kayıtların bulunmaması veya yetersiz olması durumunda denetçi, denetim prosedürlerini uygulamaya başlamadan önce söz konusu kayıtları hazırlaması için şirkete süre tanır (m. 6/IV).

Denetçi denetlenen şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinin yeterliliğini değerlendirmesi gerekir (m. 6). Ancak bu durum risklere karşı gösterilen çarelerin yerindeliği ve riskler karşısında yönetim tarafından yapılan uygulamaların denetim kapsamında olduğu anlamına gelmemektedir (m. 3). Diğer bir ifade ile burada yapılan denetim yerindelik denetimi olmayıp sistem denetimidir. Bağımsız denetçi şirket tarafından alınan tedbirlerin uygunluğunu ve işlerliğini denetlemektedir⁸⁸.

Denetçi, şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinin TK'nın 378 inci maddesindeki gereklilikleri karşılamak için yeterli olup olmadığını değerlendirir. Bu kapsamda, şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek muhtemel risklerin zamanında teşhisi, analizi ve ilgili birimlere bildirimlerin (komite tarafından yönetim kuruluna yapılan raporlamalar dâhil), yönetimin bu risklere uygun bir karşılık vermesine imkân sağlayacak şekilde

⁸⁸ Şahin, Riskin Erken Teşhisi Komitesi 292.

zamanında yapılıp yapılmadığı belirlenir. Ayrıca denetçi; komitenin, risk saptama faaliyetlerine uygunluğu sağlamaya yönelik izleme fonksiyonunu icra edip etmediğini de değerlendirir (m. 8/I).

Denetçi bu değerlendirme çerçevesinde öncelikle, finansal tabloların bağımsız denetimi ve yaptığı bu denetim sırasında edindiği bilgilere dayanarak farkına vardığı önemli risklerin sistem tarafından teşhis edilip edilmediğini dikkate alır. Değerlendirme aynı zamanda, teşhis edilmiş risklerle bunlara karşılık olarak önerilen çarelerin komite tarafından zamanında raporlanıp raporlanmadığını da içerir (m. 8/II).

Şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetleri, denetlenen yıl boyunca sürekli olarak uygulanıp uygulanmadıkları açısından incelenir (m. 8/III).

Şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinin yeterliliğinin belirlenmesinde; tetkik (örneğin, şirket kontrollerinin incelenmesi) prosedürünün yanı sıra sorgulama ve gözlem prosedürleri kullanılabilir (m. 8/IV).

Denetçi, şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinin yeterliliğine yönelik değerlendirme yaparken bir uzmandan faydalanabilir. Bu durumda denetçi, uzman tarafından yapılan çalışmanın denetimin amaçları kapsamında uygun olup olmadığını değerlendirir (m. 8/V).

Buna karşılık bağımsız denetçinin yaptığı denetimin de bazı sınırları bulunmaktadır. Riskin erken saptanması komitesi tarafından risklere karşı gösterilen çarelerin yerindeliği ve riskler karşısında yönetim tarafından yapılan uygulamalar denetimin kapsamında değildir (m. 3). Bunun yanında doğal olarak Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemine yönelik bir değerlendirmenin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar sebebiyle denetçinin, yaptığı denetim çerçevesinde, sistem tarafından bütün risklerin doğru bir şekilde tespit edilip edilmediğini ortaya koyma imkânı bulunmamaktadır (m. 5/I).

TK'nın 402 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca (bağımsız) denetçi, bağımsız denetim çerçevesinde, sisteme yönelik değerlendirmesinin sonucunu ayrı bir raporda yönetim kuruluna sunar. TK'nın 378 inci maddesi uyarınca yönetim tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinde eksiklik bulunmasının, finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi görüşü üzerinde etkisi yoktur (m. 10/I).

Denetçi, sistemin; şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek gelişmeleri önceden saptamak için yeterli olup olmadığını değerlendirir ve -varsa- yetersiz gördüğü hususlara raporunda yer verir. Denetçi, sistemin iyileştirilmesine yönelik somut önerilere raporunda yer verebilir. Denetlenen

şirket tarafından sisteme ilişkin belgelendirmenin yapılmaması durumunda bu husus da raporda ifade edilir (m. 10/II).

Riskin erken teşhisi komitesinin *limited şirketler* bakımından ayrıca ele alınmasında fayda bulunmaktadır. Konu *limited şirketler* bakımından yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerini düzenleyen TK 625/I-e’de ele alınmıştır. Bu hükme göre küçük *limited şirketler* hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması, müdürlerin devredilemez ve vazgeçilemez görevler arasında sayılmıştır. Görüldüğü gibi küçük *limited şirketler* hariç diğer tüm *limited şirketler* bakımından riskin erken teşhisi komitesinin kurulması zorunludur. Küçük *limited şirketler* bakımından zorunlu olmamakla birlikte müdürler özen yükümlülükleri (TK 626) çerçevesinde bu komitenin kurulmasına karar verebilirler. Halbuki anonim şirketlerde sadece pay senetleri borsada işlem görenler bakımından bir zorunluluk söz konusudur. Bu yönü ile iki şirkette tipi arasında farklılık mevcuttur.

TK 1523/I’e göre küçük ve orta ölçekli işletme ölçütleri, sermaye şirketleri için de geçerlidir. Bu ölçütlerin üzerindeki sermaye şirketleri ise büyük sermaye şirketi sayılır. Hangi şirketlerin büyük hangi şirketlerin küçük sayılacağı TK 1523’ün yanısıra Yönetmelikle tespit edilmiştir. Söz konusu Yönetmelik hükümlerine göre küçük *limited şirketlerinin* belirlenmesi gerekir⁸⁹.

TK 625’de ve maddeni gerekçesinde riskin erken teşhis komitesinin görevi ile ilgili bir açıklama yoktur. TK 625’in gerekçesinde “Devredilemez yetkilerin tümü yürütmeye ilişkindir. Bunlar iç ilişkiyi ilgilendiren yapının, yönetim birimlerinin, genel anlamda şirket örgütünün oluşturulması ve uygulanması ile ilgilidir. Yetkilerin açıklanması ile ilgili olarak 375 inci maddenin gerekçesine bakılmalıdır” şeklinde bir açıklama bulunmasına karşılık riskin erken teşhisi komitesi anonim şirketler bakımından, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin devredilemez görev ve yetkilerini düzenleyen TK 375’de düzenlenmediği için TK 375’in gerekçesinde yapılan açıklamalar *limited şirketler* için geçerli olmayacaktır.

TK 625’in gerekçesinde yer alan bu farklı atfa rağmen anonim şirketlerde riskin erken teşhisi komitesini düzenleyen TK 378 ve gerekçesinin, TK 625 ile uyumlu olduğu ölçüde *limited şirketler* bakımından da geçerli olduğunun kabulü gerekir

⁸⁹ Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri Ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, RG. 18/11/2005, S. 25997.

D. DENETİM KURULU

1. Genel Olarak

Denetim kurulu, 6455 Sayılı Kanunla TK 397/V'de yapılan değişiklik ile eTK'de yer alan zorunlu denetim yeniden geri getirilmektedir. TK 397/V hükümüne göre bağımsız denetimin kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir⁹⁰. Bağımsız denetim kapsamında olan şirketlere bu hükümler uygulanmaz. Dolayısıyla TK'nın getirdiği yeni (bağımsız) denetim sisteminin toplam şirket sayısı dikkate alındığında sınırlı sayıda⁹¹ şirketi kapsamı ve geri kalan şirketlerin denetimsiz kalması gibi bir durumun ortaya çıkması nedeniyle bir anlamda eTK dönemindeki denetçi/denetim kurulunun yeni düzenleme ile geri geldiğini belirtmek mümkündür⁹².

TK 397/V'e göre denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır.

Cumhurbaşkanı tarafından konuya ilişkin bir yönetmelik henüz çıkarılmış değildir. *Anonim Şirketler İle Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı*⁹³ Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi yürürlüğe girmeden önce o dönemki (Gümrük) ve Ticaret Bakanlığı tarafından 2013 yılında hazırlanıp tartışmaya açılmış ve 2015 yılında Başbakanlığa gönderilmiş olmasına karşın bugüne değin somut bir gelişme yaşanmamıştır. Hükümden de anlaşılabileceği gibi Yönetmeliğin çıkarılması ile ilgili somut bir tarih

⁹⁰ 4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'un 5. maddesine göre, 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.

⁹¹ Yıllar itibarıyla bağımsız denetime tabi şirket sayısına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6725/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-So%CC%88zles%CC%A7mesi-Yapan-S%CC%A7irket-Say%C4%B1s%C4%B1>

⁹² Bu denetçilerin de AŞ ile organik bir bağının olmadığı yönünde bkz. **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-03. Karşılaştırma için bkz. **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-55.

⁹³ icticaret.gtb.gov.tr/data/.../2013%20Yılı%20Faaliyet%20Raporu.pdf. Taslağa önceden bu adresten ulaşabilirken Gümrük ve Ticaret Bakanlığının, Ticaret Bakanlığına dönüşmesinden sonra ulaşmak mümkün olmamıştır.

öngörölmüş değildir. Ancak bağımsız denetimin dışında kalan şirketler bakımından düzenlemenin bir an önce yapılmasında fayda bulunmaktadır⁹⁴.

Ticaret Kanunu'un denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, TK 397/V uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır. Bu hükme uygun olarak denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (TK 397/VI)⁹⁵.

Bağımsız denetim ile TK 397/V ile öngörölen denetim arasındaki ilişkinin de ortaya konulması gerekir. Bu denetime ilişkin Yönetmelik Taslağı ortaya çıkmadan önce tarafımızca söz konusu denetimin bağımsız denetim olmaması gerektiğı, zira Bakanlar Kurulunun bağımsız denetimin kapsamını belirleme yetkisine sahip olduğı ve bu nedenle isterse tüm şirketleri bağımsız denetim kapsamına alabileceğı ileri sürölmüştür⁹⁶. Ancak Yönetmelik Taslağı incelendiğinde yeni getirilen düzenlemenin bağımsız denetim ile büyük bir benzerliğinin olduğı müşahade edilmektedir. Yönetmelik Taslağının; denetimin konusunu düzenleyen 5. maddesi ve denetçinin kimler olabileceğini düzenleyen 6. maddesi incelendiğinde bu denetimin kapsamı daraltılmış bir bağımsız denetim olduğı ifade edilebilir. Olması gereken hukuk açısından da nisbeten basitleştirilmiş bir bağımsız denetimin piyasanın ihtiyaçlarına daha uygun bir çözüm olduğı ileri sürölebilir.

Doktrinde bu ayrımın yapılmasının mantığının olmadığı, bu denetime de bağımsız denetim uygulanacağı, kimsenin buna bağımsız denetim değildir diyemeyeceğı, farklılaştırmanın yapay bir ayrım olacağı, TK'nın bağımsız denetimi düzenlediğı ve diğere denetime ilişkin herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı ileri sürölmüştür⁹⁷. Yönetmelik Taslağının da bağımsız denetim benzeri bir düzenleme yaptığı dikkate alındığında yazarın görüşünün yerinde olduğı düşünölebilir.

Ancak Yönetmelik Taslağının TK 397/V'in öngörmek istediğı denetim ile ne kadar uyumlu olduğı tartışmaya açıktır. Böyle bir yorum, bağımsız denetim

⁹⁴ **Uzay/Bayat**, Yenilik 1510, 1511

⁹⁵ **Bahtiyar**, Ortaklıklar Hukuku 269 vd.

⁹⁶ Konuya ilişkin yönetmeliğın çıkarılmamış olması belirsizliğe yol açmakla birlikte TK 397/V ile getirilen denetimin bağımsız denetim olmaması gerekir. Zira bağımsız denetimin kapsamını belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiş ve bu yetkinin kullanılması bakımından herhangi bir sınır öngörölmüş değildir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini tüm sermaye/ticaret şirketlerini kapsayacak şekilde de kullanabilir. Bakanlar Kurulu kararı dışında kalan şirketleri bağımsız denetim kapsamına almak için yasal bir düzenleme yapmaya gerek yoktur. Bu nedenle TK 397/V'de öngörölen denetimin bağımsız denetim olmadığı düşünülmektedir (**Karahan/Ari**, Şirketler Hukuku 443, dñ 2). Bu nedenle bağımsız denetime ilişkin hükümlerin bu denetim türüne kural olarak uygulanmaması gerekir.

⁹⁷ **Tekinalp** (Poroy/Çamoğlu), Ortaklıklar Hukuku I, p. 625. Ayrıca bkz. **Şener**, Ortaklıklar Hukuku 430

dışında kalan şirketlerin TK 397/V hükmü yoluyla bağımsız denetim kapsamına alınması gibi bir sonucu ortaya çıkarır ki bu tam anlamıyla çelişkili bir davranıştır. Zira Kanun koyucu böyle bir sonucu amaçlasaydı 6335 ile yapılan değişikliğin yapılmasına gerek kalmazdı ve tüm ticaret şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması gerekirdi. Kanun yürürlüğü girmeden hemen önce yapılan bir değişiklik ile ticaret şirketleri ile ilgili bağımsız denetimden büyük ölçüde vaz geçilmiş ise Yönetmelik ile bunun tekrar geri getirilmesi TK'da yapılan değişikliğin amacı ile uyumlu olmayacaktır. Ancak belirtilmelidir ki, Yönetmelik Taslağı ile varılan sonuç da budur. Halbuki Kanun koyucunun Ticaret Kanunu'un kanunlaşma süreci dikkate alındığında Taslak aşamasında tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olması öngörülürken sonradan bundan vazgeçtiği görülmektedir. Zira daha önce de belirtildiği gibi TK 398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca (Bakanlar Kurulu) belirlenir hükmü 26/6/2012 ve 6335 sayılı Kanun⁹⁸ ile TK'nın yürürlüğe girmesinden beş gün önce eklenmiştir. Bu hüküm Kanun'un ilk şeklinde mevcut değildir. Keza 28/3/2013 ve 6455 sayılı Yasa ile (m. 80) TK 397/V hükmü, mevcut bağımsız denetim yürürlükte iken getirildiğine göre kanunun koyucunun burada bağımsız denetim dışında başka bir denetimi amaçladığının kabul edilmesi gerekir. Ancak Komisyon gerekçesinde konuya ilişkin bir açıklama yoktur⁹⁹. Diğer taraftan eğer bu denetim bağımsız denetim ise bu durumda TK 397/V ilişkin bir değişiklik yapmaya gerek yoktur. Zira TK 397/IV hükmüne göre, 398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirleneceğine göre çok rahatlıkla tüm ticaret şirketleri denetim kapsamına alınabilir. Son olarak belirtmek gerekir ki, TK 397/V ile getirilen denetim açısından sadece bağımsız denetçinin sorumluluğuna ilişkin doğrudan atıfta bulunulmuştur. Dolayısıyla bağımsız denetim ile TK 397/V ile getirilen denetimin birbirinden farklı olduğunun kabulü gerekir¹⁰⁰.

⁹⁸ RG. 30. 06. 2012, s. 28339.

⁹⁹ TK 397/V'e ilişkin Komisyon gerekçesi şu şekildedir: Komisyonca;

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesine; şirketlerin sistematik bir biçimde denetlenmesini, denetçilere verilecek görev, yetki ve sorumluluklarla ortakların bilgi edinme ve inceleme haklarını tam anlamıyla kullanabilmelerine olanak tanıyan beşinci, altıncı ve yedinci fıkraların eklenmesini öngören bir düzenleme çerçeve 80 inci madde olarak Tasarıya eklenmiştir.

¹⁰⁰ Ayrıca Demirkapı/Meriç 30.

2. Denetçinin Nitelikleri

Bu şirketlerde kimlerin denetçi olabileceği Yönetmelik Taslağı m. 6'da düzenlenmiştir. Denetçi olabilmek için Yönetmelik Taslağında belirtilen şartları taşımak gerekir.

Denetçi olabilmek için medeni hakları kullanma ehliyetin sahip olmanın yanı sıra aynı zamanda Türkiye'de yerleşik de olmak gerekir (Taslak m. 6/I-a, ç). Bu nedenle ikametgahları Türkiye'de olmayanların denetçi olabilmeleri mümkün değildir. Keza denetçi bir kişi ise onun birden fazla ise en az ikisinin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması şarttır (m. 20/III).

Taslak m. 6/I-d hükmüne göre, en az lisans düzeyinde diploma sahibi olmak kaydıyla¹⁰¹, 1/6/1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümleri uyarınca ilgili meslek odasına kayıtlı *serbest muhasebeci mali müşavir* veya *yeminli mali müşavir unvanına haiz olmak* ya da anılan Kanunun 8 inci maddesinde belirtilen müteakibliyet esaslarına ve diğer hükümlere uygun olarak yabancı ülkelerde denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmak şarttır.

Ancak denetçi olmak için SMMM yada YMM olmak tek başına yeterli değildir. Bunun dışında Yönetmelik Taslağı m. 6/I-e hükmüne göre SMMM yada YMM'nin yapılacak denetime ilişkin eğitim programını tamamlaması ve sonrasında yeterliliğin korunması amacıyla düzenlenecek eğitimlere beş yılda bir katılma şartı getirilmiştir. Taslağa göre eğitim, Ticaret Bakanlığı tarafından doğrudan verilebileceği gibi TURMOB yada başka bir kuruluş vasıtasıyla da verdirilmesi de mümkündür. Bu çerçevede belirtmek gerekir ki, TK 397/V hükmü kapsamında denetçi olabilecek kişilerin eğitim süreçleri tümüyle Ticaret Bakanlığı tarafından doğrudan yada dolaylı olarak yürütülecektir.

TK 397/V hükmü kapsamında denetçi olabilecek kişiler yukarda sayılan SMMM ve YMM ile sınırlı değildir. Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilenler de başka hiçbir şart aranmaksızın bu Yönetmelik uyarınca denetim faaliyeti yürütebilir. Dolayısıyla KGK tarafından yetkilendirilen denetçi/bağımsız denetçiler başka hiçbir şart aranmaksızın TK 397/V hükmü çerçevesinde denetçi olabileceklerdir. Ancak bunun tersi mümkün değildir. Diğer bir ifade ile Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş olan denetçiler KGK çerçevesinde yürütülen

¹⁰¹ Bağımsız denetim yapacak kişilerin SMMM yada YMM olmaları gerekli olduğuna göre bunlarda ayrıca lise mezunu olmasının ayrıca aranması gereksiz bir şarttır. Zira lise mezunu olmadan lisans eğitimi alınamaz ve dolayısıyla SMMM yada YMM olunamaz.

bağımsız denetimde denetçi olarak çalışamazlar¹⁰². Çoğun içinde azı da vardır ilkesi uyarınca gerek KGK gerekse SPK yada BDDK gibi kuruluşlar tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilerin TK 397/V öngörülen denetimi yapabilmelerine izin verilmesi isabetli bir düzenlemedir.

Denetçi olmaya engeller haller de yine Yönetmelik Taslağında düzenlenmiştir. Buna göre denetçinin öncelikle kamu haklarından mahrum bulunmaması gerekir¹⁰³. Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile, kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar. Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüyü kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama ve kaçakçılık suçlarından ve Kanunda ve 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda sayılan suçlardan mahkum olmamak gerekir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilenler hariç olmak üzere bu Yönetmeliğin 6 ncı maddesi uyarınca denetçi olabilecek kişiler ve bunların iletişim bilgilerinin yer aldığı denetçi listesi TÜRMOB veya Bakanlıkça gerekli görülmesi durumunda Ticaret Bakanlığı tarafından tutulur ve bu liste, listeyi tutan kurumun internet sitesinde ilan edilir. Listenin güncel halinin tutulması ve yayımlanması listeyi tutan kanunun sorumluluğundadır (m. 7).

Denetçiler denetim faaliyetini sürdürürken uymaları gereken ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkelerin başında şüphecilik, tarafsızlık, dürüstlük, özen, titizlik, sır saklama ve reklam yasağı gelmektedir. Söz konusu ilkeler sınırlı sayıda değildir.

Yönetmelik Taslağı, denetçilerin, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin doğru olmayan hususlar içerebileceğini dikkate alarak, denetimini, şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütmeleri gerektiğini öngörmektedir (m. 9). Denetçiler, denetim çalışmalarında şirket yönetim kurulunun veya ilgili diğer kişilerin etkisinde kalmadan denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütmek zorundadır. Bu çerçevede denetçiler; a) Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, b) Dürüstlük ve tarafsızlıkların etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân

¹⁰² Konuya ilişkin değerlendirme için bkz. **Arslan**, Denetçi Seçimi 136 vd.

¹⁰³ Belli haklardan yoksun bırakılmayı düzenleyen TCK 53/1'e göre kişi, kasten işlemiş olduğu suçtan dolayı hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni sonucu olarak; vakıf, dernek, sendika, şirket, kooperatif ve siyasi parti tüzel kişiliklerinin yöneticisi veya denetçisi olmaktan, yoksun bırakılır

vermemek, c) Denetim sonucunda ulaşıkları görüşlerini, başkalarının doğru-
dan veya dolaylı çıkarların düşünmeksizin raporlarında açıklamak, zorundadır-
lar. Denetçilerin, tarafsızlıklarına tehdit eden unsurlar ile bunların karşı oluşt-
rulan önlem mekanizmalarına hazırlayacakları raporda belgeleriyle birlikte yer
vermeleri zorunludur (m. 10).

Yönetmelik Taslağında denetçilerin, denetçilerin denetim faaliyetini
özenli ve titiz bir şekilde yapmaları gerektiği belirtilmiştir. Denetçiler, denetimin
planlanması, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve denetim sonucunda düzenlene-
cek raporların hazırlanması safhalarında gerekli dikkat ve özeni göstermek zo-
rundadırlar. Denetçi, denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program
yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak incele-
me yapmak, finansal tablolar ve diğer denetim konuları hakkında dürüst ve
doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği dene-
tim raporunu açıklamak zorundadır (m. 12; 16). Denetçilerin özen borcunun
belirlenmesinde genel hükümler uygulanabilir. Bu çerçevede BK 396 ve özellik-
le vekilin özen borcunu düzenleyen BK 506 hükmü uygulama alanı bulur.

Denetçilerin denetim faaliyet sırasında öğrendikleri denetleme ile ilgili
olan *iş ve işletme sırlarını*¹⁰⁴ izinsiz olarak açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin
veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar. Ancak kamuyu aydınlatma
amacıyla mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurular sır sayılmayacağı gibi her
tür adli veya idari inceleme ve soruşturma hallerine ilişkin olarak, sır sayılan
bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.
Sır saklama yükümlülüğü denetçi ve denetçinin yanında çalışanlar ile denetçiye
dışardan hizmet verenlere ilişkindir (m. 13).

Denetçiler, denetim için gerekli belgelerin kendilerine sunulmasını iste-
yebileceği gibi denetim kapsamında her tür inceleme yetkisine de sahiptirler
(m. 15). Ayrıca denetçiler genel kurula katılmak suretiyle gerektiğinde açıkla-
malarda bulunmaları da gerekir (m. 15). Yönetim kurulu da denetçilerin talep
ettikleri ve belgeleri gecikmeksizin yerine getirmekle yükümlüdürler (m. 18)

Denetçilerin sorumluluğu esasen Ticaret Kanunu'nda düzenlenen (TK
404; 554) bağımsız denetçinin sorumluluğuna atıfta bulunmak suretiyle düzen-
lenmiştir (m. 16).

¹⁰⁴ **Aytaç**, Sır Saklama 187; **Bilge** 6 vd; **Gürbüz Usluel**, Ticari Sır 45 vd; **Karasu**, Bilgi Alma Hakkı 75; **Arı**,
Sınırlanma 69 vd.

3. Denetçinin Seçimi ve Azli

Denetçiler kural olarak genel kurul kararı ile görev yapacağı hesap döneminin ilk üç ayı içerisinde, kooperatiflerde ise altı ayı içerisinde Ticaret Bakanlığı tarafından tutulan listede yer alanlar veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurunca yetkilendirilen bağımsız denetçiler arasında seçilirler. Genel kurul, denetçinin görevi kabul etmemesi veya herhangi bir sebeple boşalması halinde kalan sürede görev yapmak üzere yedek denetçiyi de seçebilir. Ancak denetçiler, şirket kuruluşunda esas sözleşmeyle belirlenebilir (m. 20).

Denetçi bir hesap dönemi için görev yapmak üzere seçilir. Denetçi, en fazla üç kişi olabilir. Denetçinin birden çok olması halinde kurul şeklinde çalışırlar (m. 20).

Taslakta denetçilerin kurul oluşturması halinde raporun müştereken düzenleyeceği görüş ayrılığının olması halinde ise ayrı ayrı rapor düzenlenebileceği öngörülmüş olsa da, kurul olmanın doğal sonucu olarak raporun müştereken hazırlanması gerekliliği eşyanın tabiatı gereğidir. Ancak görüş ayrılığının olması halinde karara muhalif kalınarak mevcut rapor içinde muhalefet şerhi yazılabileceği gibi farklı bir raporun yazılması da mümkün olmalıdır (m. 20).

Aynı denetçi, bir şirkete en fazla beş hesap dönemi üst üste seçilebilir, beş hesap dönemi üst üste görev yapan denetçi, aradan bir hesap dönemi geçmedikçe aynı şirkette tekrar denetçi olarak seçilemez (m. 20)¹⁰⁵.

Denetçiler haklı sebeplerin varlığı halinde genel kurul kararıyla görevden alınabilir. Denetçinin bu Yönetmelikte belirlenen şartlara ve ilkelere uymaması görevini ihmalen veya kasten yerine getirmemesi, mevzuat hükümlerine aykırı olarak şirketin faaliyetlerin aksatacak davranışlarla bulunması ve benzeri sebepler *haklı sebep* sayılır (m. 21)¹⁰⁶.

Bir denetçinin ölümü, çekilmesi, bir maniden dolayı görevinin yerine getiremeyecek durumda olması, hacir altına alınması, tarafsızlığının ortadan kalkması veya bu Yönetmelik Taslağında belirlenen şartlardan birini kaybetmesi gibi sebeplerle denetçiliğin boşalması ve varsa yedek denetçinin de denetim görevini herhangi bir sebeple yerine getirmesinin mümkün olmaması halinde yönetim kurulu yeni denetçiyi seçmek üzere genel kurulu onbeş gün içerisinde olağanüstü toplantıya çağırır (m. 22). Genel kurul hesap dönemini tamamlamak üzere yeni denetçiyi seçer.

¹⁰⁵ Ayrıca bkz. TK 400/II

¹⁰⁶ Demirkapı/Meriç 29. Ayrıca bkz. TK 399

Denetçinin seçimi ile görevden alınması veya ayrılması ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan ettirilir. Ancak tescil ve ilanın yapılabilmesi için seçilen denetçinin bu görevi kabul ettiğine ilişkin yazılı beyanı veya şirketle sözleşme yapmış olması gerekir (m. 23).

4. Denetimin Kapsamı

Denetimin kapsamı başlığı altında hem denetime tabi olacak şirketler (denetimin muhatabı) hem de denetimin konusu ele alınacaktır.

Denetim kurulunu düzenleyen TK 397/V hükmünün gerekçesinden de anlaşılabileceği gibi amaç, bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketleri denetim kapsamına almaktadır. Bu nedenle Yönetmelik Taslağında (m. 4) “bakanlar kurulu (Cumhurbaşkanı) tarafından bağımsız denetime tabi olduğuna karar verilenler dışında kalan anonim şirketler ile kooperatifler, bu Yönetmelik uyarınca denetime tabidir” şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Keza bu Yönetmelik Taslağı uyarınca denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayan şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir¹⁰⁷.

Denetçi tarafından yapılacak denetim faaliyetinin içeriği Yönetmelik Taslağında ayrıntılı olarak açıklanmıştır (m. 18). Ayrıca Taslakta denetçinin denetim esnasında kullanabileceği denetim teknikleri de belirlemiştir. Bunlar; varlık incelemesi, gözlem, doğrulama, bilgi toplama, kayıt sisteminin kontrolü, hesaplama, belge incelemesi ve örnekleme’dir (m. 19). Bunlar sınırlı sayıda olmayıp örnek kabilinden verilmiştir. Denetçi isterse bunların dışında makul usuller de kullanabilir.

5. Denetim Raporu

Denetçinin, denetim sürecinin sonunda denetim raporu hazırlaması gerekir. TK’da bağımsız denetçinin görüş yazısı (TK 403) ve denetim raporu (TK 402) hazırlamasından söz edilirken denetim kurulu için isabetli bir şekilde sadece denetim raporundan bahsedilmiştir. Denetim raporu, denetçi tarafından bilanço gününü izleyen hesap döneminin şirketlerde ilk iki, kooperatiflerde ise

¹⁰⁷ Yönetmelik Taslağının söz konusu hükmü bağımsız denetimde de benzer şekilde düzenlenmiştir (TK 397/VI): TK 397/V kapsamında denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir. Bağımsız denetim bakımından aşağıda yapılan açıklamalar niteliğine uygun düştüğü ölçüde denetim kurulu tarafından gerçekleştirilen denetim bakımından da geçerlidir.

ilk üç ayı içerisinde hazırlanır ve genel kurula sunulmak üzere yönetim kurulu-na verilir. Yönetim kurulu, denetim raporunun genel kurul toplantısının en az onbeş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde ortakların incelemesine hazır bulundurmakla yükümlüdür.

Denetim raporu, *ortakların* denetim faaliyetleri ve sonuçları hakkındaki bilgilere tam ve doğru bir şekilde ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlanır. Raporda yanıltıcı, abartılı, yanlış ve gerçeğe aykırı ifadelere yer verilemez. Raporda mümkün olan en basit kavram ve terimlere kullanılır, tereddüde neden olabilecek belirsiz ifadelerden kaçınılır. Teknik terim kullanılması gereken yerlerde, herkesin kolayca anlamasına imkan verecek şekilde açıklamalar yapılır (m. 24).

III. DIŞ DENETİM

A. GENEL OLARAK

Dış denetim anonim şirketinin dışarıdan denetlenmesidir. Ticaret şirketlerinin piyasanın bütünü açısından ifade ettiği anlam dikkate alındığında kamu tarafından denetlenmemesi düşünülemez¹⁰⁸. Kamu düzeninin korunması, kamu yararı ve piyasalara yön verilerek istikrarın sağlanması ve piyasa dengesinin tesis edilmesi amacıyla şirketlerin kamu tarafından da denetlenmesi gerekir¹⁰⁹. Bu denetim şirketlerin kuruluşlarından başlayarak sona ermesine kadar her aşamada söz konusu olabilir. Denetimin kapsamını, şirketin türü ve yaptığı işlerin niteliği belirlemektedir.

Dış denetim, dar ve geniş olmak üzere ikiye ayrılır. Dar anlamda dış denetim, sadece devlet organları tarafından yapılan denetimi ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile bu denetim, devlet içinde yer alan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmaktadır. Ticaret Bakanlığı'nın tüm ticaret şirketleri bakımından yaptığı denetim bu çerçevede ifade edilebilir¹¹⁰.

¹⁰⁸ Önder, İç Denetim 13.

¹⁰⁹ Önder, İç Denetim 11.

¹¹⁰ Ticaret Bakanlığı konuya ilişkin olarak "Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığına Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik"i çıkarmıştır (RG 28.08.2012, S. 28395). Söz konusu yönetmeliğin 5. maddesi denetime konu işlemleri tek tek saymanın ötesinde aynı maddenin (o) bendinde "Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere konu işlemler" ifadesiyle bakanlık denetiminin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur (Arkan, Dış Denetim 54 vd.; Atasoy, Denetleme 28 vd.; Pulaşlı, Şerh I § 31, 6; Önder, İç Denetim 3 vd.; Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi 46 vd.). Ticaret Sicil Müdürlüğü'nü de bu çerçevede belirtmek mümkündür.

Bunun dışında şirketlerin yaptığı faaliyetler nedeniyle SPK, BDDK gibi ilgili kurumlar tarafından yapılan denetimi de¹¹¹ bu kapsamda ele almak gerekir¹¹². Örneğin SPK tarafında yapılan denetim SerPK 62 vd hükümleri çerçevesinde yapılır. Gerek SPK ve gerekse diğer kurumlar, denetime ilişkin olarak çok sayıda ikincil mevzuatı kabul etmişlerdir.

Kanun ilk şeklinde diğer kurum ve kuruluşların “kendilerine kanunla tanınan yetkinin sınırları içinde kalmak şartıyla ve öngörülen amaç, konu ve şekle tâbî olarak şirketlere dair idarî düzenlemeler yapabilirler. Söz konusu düzenlemelerin bu kanunun sermaye şirketlerine ilişkin hükümlerini ilgilendirmeleri halinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yazılı uygun görüşü alınır” şeklindeki kısım doktrindeki eleştiriler de dikkate alınarak daha sonra Tasarıdan çıkarılmıştır. Dolayısıyla mevcut durumda diğer kurum kuruluşlar Ticaret Bakanlığı’nın uygun görüşünü almak gibi bir yükümlülükleri yoktur¹¹³.

Burada belirtmek gerekir ki, Türk Ticaret Kanunun, başka bir kanunun uygulamasını sınırlandırabilmesi mümkün görünmemektedir. Zira normaler hiyerarşisinde her ikisi de aynı seviyededir. Hatta özel kanunun konuya ilişkin özel bir düzenlemesinin olması halinde tercih edilir. Ancak ikincil düzenlemelerin hukukun genel ilkeleri ve normaler hiyerarşisi çerçevesinde TK’ya aykırı olmaması gerektiği açıktır.

B. TİCARET BAKANLIĞI TARAFINDAN YAPILAN DENETİM

1. Genel Olarak

Ticaret Bakanlığı tarafından yapılacak olan denetim esasen TK 210’da ele alınmıştır (eTK 274). Yeni TK ile birlikte Ticaret Bakanlığı tarafından yapı-

¹¹¹ Ticaret Bakanlığının dışında diğer kurum ve kuruluşların denetim yapma yetkisine ilişkin getirilen sınırlama gerekçede şu şekilde açıklanmıştır: Türk uygulamasının tedavisi güç bir hastalığına çare bulmaya yöneliktir. Şirketler, özellikle anonim şirketler alanında, birçok bakanlık, kurum ve kuruluş, şirketin işletme konusuyla veya sermaye piyasasıyla ilgileri dolayısıyla şirketin kuruluşuna ve esas sözleşme değişikliklerine izin vermek istemekte, izni esas sözleşmeye madde eklenmesi gibi şartlara bağlamaktadırlar. Hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü ilkeleri ile bağdaşmayan bu tür uygulamalara karşı Tasarıda birçok hükümle önlem alınmaya çalışılmıştır (madde 340 gibi). Bu fıkra da bu hükümlerden biridir. Tasarıya, “izin verme”nin denetlemek olmadığı ve “bürokrasi”nin çoğu kez denetlemeye yararı olmayan izinle başladığı görüşü hâkim olmuştur. Nesnel normlar (normatif sistem) hukuk güvenliğini sağlamakta, izin ise önemli bir yarar sağlamamaktadır.

¹¹² **Gürbüz Usluel**, Denetim 165, 166. Konuya ilişkin olarak bkz. Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Denetime İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG. 22.07.2006, S. 26236

¹¹³ Söz konusu hükmün gerekli olmadığı yönünde bkz. **Kendigelen**, Değişikler 109, 110.

lan denetim, tüm ticaret şirketlerini kapsar hale getirilmiştir. eTK döneminde ise Ticaret Bakanlığı'nın denetimi sermaye şirketleri ve kooperatifler ile sınırlı tutulmuştur.

Söz konusu hüküm ile Ticaret Bakanlığına hem ikincil düzenleme yapma yetkisi tanınmış hem de şirketleri denetleme yetkisi tanınmıştır¹¹⁴. Bunun dışında ayrıca Ticaret Bakanlığı'na belirli hallerde fesih davası açma yetkisi tanınmıştır. Ticaret Bakanlığı tarafından denetimin usul ve esaslarını düzenleyen “*Ticaret Şirketlerinin Gümrük Ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik*” (Yönetmelik) çıkarılmıştır¹¹⁵. eTK'nın yürürlükte olduğu dönemde Yönetmelik yerine Tüzük çıkarılmıştır.

Öncelikle, Ticaret Bakanlığı'nın ticaret şirketleri ile ilgili düzenleme yapma yetkisi münhasır bir yetkidir¹¹⁶. TK 210/I'de belirtildiği gibi diğer bakanlık, kurum, kurul ve kuruluşlar, ancak kendilerine kanunla tanınan yetkinin sınırları içinde kalmak şartıyla ve öngörülen amaç, konu ve şekle tabi olarak şirketlere ilişkin düzenlemeler yapabilir. Bu istisnai durum dışında temel düzenleme yapma yetkisi Ticaret Bakanlığı'na aittir. Ancak belirtmek gerekir ki, diğer kurum ve kuruluşların da denetime ilişkin münhasır yetkileri olabilir ve bu kurumlara tanınan yetkiler de münhasırdır. Dolayısıyla bu kurumlara tanınan münhasır yetkileri de Ticaret Bakanlığı kullanamaz. Sonuç olarak burada Ticaret Bakanlığına tanınan yetkiyi temel yetki olmak bakımından münhasır olarak yorumlamak gerekir.

Yönetmelikte (m. 4) *denetimin amacı*; ticaret şirketlerinin Kanuna ve Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygun işlem yapmalarını sağlamak olduğu ifade edilmiştir. Bu amaç doğrultusunda, Bakanlıkça ticaret şirketlerinin kuruluşundan sona ermesine kadar gerçekleşen tüm işlemlerinin Kanuna ve Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğu denetlenir, uygunsuzlukların giderilmesi için rehberlik edilir, cezai sorumluluğu tespit edilenler yetkili makamlara, hukuki sorumluluğu tespit edilenler de genel kurul gündemine alınıp görüşülmek üzere şirketin yönetim organına bildirilir ve uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesine yönelik tedbirler alınır.

¹¹⁴ Gerekçede Ticaret Bakanlığına tanınan bu yetki şu şekilde açıklanmıştır: Madde Sanayi ve Ticaret Bakanlığına şirketlere ilişkin düzenleme yetkisini açık ve net bir şekilde vermektedir. SPK ve BDDK gibi özerk kuruluşların kural koyma yetkisini kanunla tanıırken, Sanayi ve Ticaret Bakanlığına bu yetkiyi tanınamamak hem doğru olmaz hem de yapısal bir çelişki yaratılmış olur. Birinci fıkra geleneğe uygun olarak Bakanlık düzeyinde yapılan ve daha çok mevzuatın doğru uygulanmasına odaklanmış olan denetlemeyi de Sanayi ve Ticaret Bakanlığına vermiştir.

¹¹⁵ RG, 28.08.2012, S, 28395. eTK döneminde konuya ilişkin olarak Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük çıkarılmış idi (RG, 07.08.1972, S, 14269).

¹¹⁶ Ayhan/Çağlar/Özdamar 188.

Söz konusu düzenleme ile birlikte denetimin amacı, şirketlerin mevzuata uyumunu temin etmek, bunun için rehberlik etmek, cezai sorumluluğun bulunması halinde yetkili makamlara bildirmek ve nihayet hukuki sorumluluğun söz konusu olması halinde bu durumu da ticaret şirketinin yönetim organına bildirmek şeklinde özetlenebilir. Görüldüğü gibi Ticaret Bakanlığının şirketlerin hangi işlemlerini ve hangi usuller çerçevesinde denetleyebileceği Yönetmelikte ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ticaret Bakanlığının denetimi, şirketin kuruluşundan sona ermesine kadar hatta belirli hallerde örneğin defter ve belgelerin saklanması süresinde olduğu gibi şirketin sona ermesinden sonra bile yapılması mümkündür (Yönetmelik 13). Keza Yönetmelik ile öngörülen denetim esasen hukuki bir denetimdir¹¹⁷.

Ancak tüm bu denetimin yapılabilmesi bazı ön şartların gerçekleşmesine bağlıdır¹¹⁸. Bunlardan ilki Yönetmeliğin 8. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre Bakanlık, ticaret şirketlerinin denetimine resen veya ortakların yahut üçüncü kişilerin istem, ihbar ve şikayetleri üzerine karar verebilir. Denetim elemanları, denetledikleri ticaret şirketiyle iştirak, hâkim yahut bağlı şirket ilişkisi içinde olan ve bu Yönetmelik kapsamına giren ticaret şirketlerinin de denetime dahil edilmesini gerekli görürlerse, durumu gerekçesiyle birlikte Başkanlığa bildirirler ve bu konuda izin isterler. Bu suretle ticaret şirketiyle iştirak, hâkim yahut bağlı şirket ilişkisi içinde olan şirketlerin de (Teftiş) Başkanlığının ön onayı ile denetim kapsamına alınma imkânı getirilmiştir. Dolayısıyla denetim elemanının kendi inisiyatifi ile bu tür şirketleri denetim kapsamına alma yetkisi yoktur.

İkinci olarak denetimin, Ticaret Bakanlığının denetim elemanı tarafından yapılması gerekir. Denetim elemanlarının görevlendirilmeleri, çalışma biçimleri,

¹¹⁷ Söz konusu Tüzük ile iki tür denetim öngörülmüştür. İlk olarak ekonomik bir denetim düzenlenmiştir. Buna göre denetimin ortaklık çalışmalarının ulusal ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olup olmadığı, kalkınma planları yönünden yararlı bulunup bulunmadığı ve serbest rekabeti önleyici veya daraltıcı nitelikte olup olmadığı gerekli görülmüştür (Tüzük 8/B). İkinci olarak Ticaret Bakanlığının hukuki bir denetim yapması gerekir. Buna göre, ana sözleşme, Tüzük ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine aykırı düşen işlemler, Ortaklığın amaç ve konusuna aykırı veya kamu kanunlarına göre ortaklığın feshini gerektiren hal ve işlemleri ile Yöneticilerin hukuki ve sorumluluğunu gerektiren hususlar denetim kapsamına alınmıştır (Yıldız, Ticaret Bakanlığı 769, 770; Topçuoğlu, Bağımsız Denetim 9).

Esas sözleşmeler ile ilgili eTK döneminde sözleşme özgürlüğü ilkesi geçerli idi. Yeni TK 340 ise esas sözleşme ile ilgili olarak emredici hükümler ilkesini kabul etmiştir. Buna karşın eTK döneminde esas sözleşmeye aykırı işlemler denetim kapsamına alınmışken ve emredici hükümler ilkesinin geçerli olduğu yeni TK döneminde esas sözleşmeye aykırı işlemlerin denetim kapsamına alınmamış olması ilginçtir.

¹¹⁸ Yıldız, Ticaret Bakanlığı 771.

düzenlenen raporların değerlendirilmesi ve raporlar üzerine yapılacak işlemler için Bakanlık başka bir Yönetmelik çıkarmıştır (Yönetmelik 12)¹¹⁹.

Üçüncü olarak, Yönetmelik m. 8, denetimin yapılacağı yer/mekâna ilişkin olarak da özel hükümler öngörmüştür. Buna göre, ticaret şirketlerinin işlemleri, şirketin merkezinde, gerektiğinde şubelerinde veya ticari işletmesinde denetlenir. Ancak, denetimin belirtilen yerlerde yürütülmesine ilişkin koşulların yeterli ve uygun olmaması halinde denetim çalışmaları, *denetim elemanının belirleyeceği yerde* sürdürülür. Denetim çalışmaları, ticaret şirketine ait teknolojik alt yapının yeterli ve güvenli olması, denetim elemanınca şirket merkezinde denetim yapılmasına gerek görülmemesi ve Başkanlığın da uygun görüşü üzerine kayıt ve belgelere *elektronik ortamda erişim sağlanması* suretiyle de gerçekleştirilebilir.

Denetim elamanları denetimlerini esasen şirket/ticari işletme merkezi ya da şubelere fiilen gitmek suretiyle gerçekleştirirler. Fiziki mekânın denetim için elverişli olmadığı istisnai hallerde denetim, *denetim elemanının belirleyeceği yerde* yapılabilir. Ancak bu yerlerin de denetimin amacına uygun yerler olması gerekir. Bu yerin özellikle Yönetmeliğin 6. Maddesinde belirtilen “denetim çalışmaları dürüstlük ve sorumluluk duygusu içinde yürütülür ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve raporlanması aşamalarında gizliliğe riayet edilir” şeklindeki hükümlerinde geçen *dürüstlük ve gizlilik kavramları* denetim yerinin seçilmesi açısından dikkate alınması gerekir.

Bunun dışında şirketin teknolojik alt yapısının elverişli olması, denetim elemanının fiili denetimi gerek görmemesi ve nihayet bu görüşün (Teftiş) başkanlığı tarafından uygun bulunması halinde denetim elektronik ortamda da yapılabilir. Teknolojik gelişimin ulaştığı aşama itibarıyla elektronik ortamda denetime izin verilmesi isabetli bir tercih olmuştur.

2. Denetimin Kapsamı

Denetim kapsamına giren işlemler Yönetmeliğin 5. maddesinde sayılmıştır. Bu işlemler ile ilgili denetim yapılırken iki hususa işaret etmek gerekir.

Birincisi bu işlemler her bir ticaret şirketinin türüne göre ve bu türe bağlı özellikleri göz önünde bulundurularak yapılır.

¹¹⁹ Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik Ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği, RG. 28388, 18.08.2012. Bu Yönetmelik, Müfettişlerin görev, yetki ve sorumlulukları ile Denetim faaliyetlerinin programlanması ve diğer hususla Yönetmelikte ayrıntılı olarak düzenlemiştir.

İkincisi kuruluşları ve faaliyetleri diğer kanunlarla düzenlenen ticaret şirketlerinin, aşağıda sayılan ancak ilgili kanunları uyarınca münhasıran yetkili bakanlık, kurul, kurum veya kuruluş tarafından denetlenmesi hüküm altına alınmayan işlem veya işlemleri Bakanlığın denetimine tabidir. Ticaret Bakanlığı bu yetki ile birlikte ticaret şirketlerinin kuruluşundan sona ermesine kadar önemli sayılabilecek işlemler bakımından her aşamada belirli denetim yetkileri bulunmaktadır. Ticaret Bakanlığına belirli işler bakımından tanına bu yetkinin söz konusu önemli işler bakımından şeffaflığı sağlama amacı güttüğü söylenebilir.

Bu işlemler şunlardır.

- a) Kuruluş işlemleri,
- b) Ticaret siciline tescil ve ilan işlemleri,
- c) Ticaret unvanına ve işletme adına ilişkin işlemler,
- ç) Ticari defterlere ilişkin işlemler,
- d) Birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemleri,
- e) Şirketler topluluğuna, bağlılığa ve hâkimiyete ilişkin işlemler,
- f) Genel kurulun çağırılmasına, toplanmasına, karar almasına, görevlerine ve yetkilerine ilişkin işlemler,
- g) Yönetim organının oluşumuna, toplanmasına, karar almasına, sorumluluğuna, görev ve yetkilerine yönelik işlemler,
- ğ) Denetçinin seçilmesine ilişkin işlemler,
- h) Şirket sözleşmesinin değiştirilmesine ilişkin işlemler,
- ı) Paya ve sermaye koyma borcuna ilişkin işlemler,
- i) Menkul kıymet işlemleri,
- j) Sermayenin artırılması, azaltılması ve tamamlanması işlemleri,
- k) Finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler,
- l) Kâr, kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler,
- m) Elektronik ve bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin işlemler,
- n) Sona erme ve tasfiyeye yönelik işlemler,
- o) Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere konu işlemler.

Ticaret Bakanlığının yaptığı denetim ile TK 397/V çerçevesinde yapılan denetimin arasındaki ilişkiye gelince, bir görüşe göre TK 397/V çerçevesindeki denetim ticaret ortaklıklarının işlemlerinin denetimi olmayıp finansal tablolar ile

yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir ve bu husus TK 397/VI'da açıklanmış olup TK 398'de konusu ve kapsamı belirtilmiş bulunan denetimdir¹²⁰. Ancak Yönetmeliğin 5/I-k bendinde “finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler” işlemlerde Ticaret Bakanlığı denetimi kapsamındadır. Dolayısıyla gerek Ticaret Bakanlığı tarafından gerekse TK 397/V çerçevesinde yapılan denetimin birbiri ile örtüşmesi mümkün olmakla birlikte tümüyle aynı olduğu anlamına gelmemektedir. İki tür denetimin belirli noktalarda örtüşmesi onlara olan ihtiyacı ortadan kaldırmamaktadır. Zira biri kamu tarafından yapılan denetim olup diğeri ise şirket içi denetimdir. Bu nedenle farklı ihtiyaçlara cevap vermektedir.

3. Denetim İlkeleri

Yönetmeliğin 6. Maddesinde *denetim ilkeleri* düzenlenmiştir. Denetim beş temel ilke üzerinden ele alınmıştır. Temel ilkeler; tarafsızlık, eşitlik, dürüstlük, gizlilik ve mesleki özen ilkeleridir. Denetimin esasen bu ilkelere göre yapılması gerekir. Denetimin ilk ilkesi tarafsızlık olarak belirtilmiştir. Hemen akabinde ise denetim önyargısız ve tarafsız bir şekilde yapılması gerektiğine işaret edilmiştir. Gerçekten tarafsızlık, büyük ölçüde denetçinin iç dünyasına ilişkin olması nedeniyle “önyargısız” kavramının kullanılması, tarafsızlığı ifade etmesi bakımından isabetli bir tercih olmuştur. Bu çerçevede denetim ilkeleri şunlardır:

- a) Denetim kanıtlarının toplanmasında, önyargısız ve tarafsız davranılır.
- b) Toplanan kanıtlar, adil ve nesnel şekilde değerlendirilir.
- c) Ulaşılan sonuçlar, yeterli ve uygun kanıtlara dayandırılır ve bu konuda azami mesleki özen ve dikkat gösterilir.
- ç) Gerektiğinde denetlenenlerin incelenen işlemler hakkındaki görüşleri alınır.
- d) Denetim faaliyetleri yerine getirilirken kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket edilir.
- e) Denetim çalışmaları dürüstlük ve sorumluluk duygusu içinde yürütülür.
- f) Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve raporlanması aşamalarında gizliliğe riayet edilir.

¹²⁰Tekinalp (Poroy/Çamoğlu), Ortaklıklar p. 660.

Doktrinde denetim elemanının “gerektiğinde denetlenenlerin incelenen işlemler hakkındaki görüşleri alınır” şeklindeki düzenlemenin isabetli olmadığı, denetim elemanının her hâlükârda incelenen işlemler bakımından ilgili kişilerin görüşlerini alması gerektiği haklı olarak belirtilmiştir. Bu nedenle Yönetmelikten “gerektiği” kelimesinin çıkarılması ve bu kavram çıkarılıncaya kadar denetim elemanının takdir yetkisini ilgili kişilerin görüşlerini alma yönünde kullanması gerektiği ifade edilmemiştir¹²¹.

Denetim elemanının yaptığı denetim faaliyetinde verimli sonuç elde edebilmesi ancak denetimin belirli teknikler kullanması ile mümkündür. Bu nedenle Yönetmeliğin 7. Maddesinde Denetim Teknikleri özel olarak düzenlenmiştir.

Denetim elemanları, yeterli ve gerekli denetim kanıtlarını, aşağıdaki tekniklerin hepsini veya bir kısmını ya da bunlara benzer diğer denetim tekniklerini kullanarak toplarlar.

a) *Varlık incelemesi*: Ticaret şirketlerinin bilançosunda kayıtlı dönen ve duran varlıkların, fiilen mevcut bulunup bulunmadığının ve mevcudiyeti saptanan varlıkların ticaret şirketine ait olup olmadığının doğrulanması işlemidir.

b) *Gözlem*: Bazı denetim kanıtlarının elde edilmesi sürecinde, denetim elemanının hazır bulunması ve bu sürece nezaret etmesidir.

c) *Doğrulama*: Denetim elemanının, ticaret şirketi dışındaki kaynaklardan doğrudan doğruya ya da Başkanlık aracılığıyla yazılı bilgi almasıdır.

ç) *Bilgi toplama*: Denetim elemanının, denetim sürecinde ilgililerden yazılı veya sözlü olarak bilgi almasıdır.

d) *Kayıt sisteminin kontrolü*: Örneklemeler yoluyla kaynak belgelerin seçilmesi ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında detaylı inceleme yapılarak işlemlerle ilgili kayıtların doğruluğunun araştırılmasıdır.

e) *Hesaplama*: Ticaret şirketine ait hesaplamaların denetim elemanı tarafından doğrulanmasıdır.

f) *Belge incelemesi*: İşlemlerle ilgili tüm kayıt ve belgelerin ayrıntılı olarak incelenmesidir.

g) *Örnekleme*: İşlemler grubu içerisindeki kalemlerin bütünü hakkında bilgi edinilebilmesi için bu grup içerisinde yer alan bazı kalemlerin seçilerek incelemeye alınmasıdır.

Denetim kanıtları, ticaret şirketlerine ait tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olduğunu ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru tutarlarıyla

¹²¹Yıldız, Ticaret Bakanlığı 774.

ve gerçeğe uygun olarak kaydedildiğini, hakların ve yükümlülüklerin gerçek olduğunu, yapılan işlemlerin Kanuna ve Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğunu tespit etmek amacıyla toplanır.

Yönetmelik denetim tekniklerini sınırlı olmayacak şekilde örnek kabilinden saymıştır. Denetim elemanı bu tekniklerin dışında denetim ile ilgili başka teknikleri de kullanabilir. Bu teknikler Ticaret Bakanlığı gibi kamu tarafından yapılan denetimlere özgü teknikler olabileceği gibi niteliğine uygun düştüğü ölçüde örneğin bağımsız denetim gibi diğer denetim türlerine ilişkin tekniklerin kullanılması şeklinde de olabilir.

4. Denetçinin Bilgi Alma Hakkı

Denetim elamanın, denetim sürecini sağlıklı yürütebilmesi denetim teknikleri doğru şekilde kullanmasına bağlıdır. Ancak bu tek başına yeterli değildir. Bunun dışında denetimin gereği gibi yerine getirilebilmesi, *muhatabı olan kişiler ile diğer gerçek ve tüzel kişilerin üzerlerine düşen yükümlülükleri* tam olarak yerine getirebilmelerine bağlıdır. Bu çerçevede denetim elemanına bilgi alma hakkı tanınmıştır.

Konu Yönetmeliğin 10. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre, ticaret şirketlerinin yönetim organlarının üyeleri, yönetimle görevlendirilen kişiler, komiteler ve şirket çalışanları; gizli dahi olsa yazılı veya elektronik ortamda tutulan her türlü defter, kayıt, dosya, tutanak ve belgeleri denetim elemanlarının talebi üzerine uygun süre içinde vermekle, incelemelerine hazır bulundurma veya gösterecekleri yere getirip denetim elemanınca gerekli görülmesi halinde tutanak karşılığında teslim etmekle, onaylı örneklerini vermekle, tutanakları imzalamakla, tüm bilgi işlem sistemini denetim amaçlarına uygun olarak açmakla, elektronik ortamda tutulan kayıtları okunabilir hale getirmekle, sözlü veya yazılı olarak sorulan hususlara ilişkin bilgileri ve cevapları vermekle, para ve para hükmündeki evrakı ve ayniyatı ilk talep halinde göstermekle, sayılmasına ve incelenmesine yardımcı olmakla, denetimin gereği gibi yürütülebilmesi için denetim elemanlarına görevleri süresince uygun bir çalışma yeri sağlamakla, gereken yardımı ve kolaylığı göstermekle ve diğer önlemleri almakla yükümlüdürler (Yönetmelik 10/I).

İlgili bilgi ve belgelerin sunulması gerekil uygun süre iki iş gününden az on iş gününden fazla olamaz. Bu süre, ticaret şirketinin işlem hacmi, organizasyon yapısı ve denetimin kapsamı göz önünde bulundurularak denetim elemanınca belirlenir ve yazılı veya sözlü olarak ilgililere bildirilir. Haklı sebeplerin varlığı halinde bu süre denetim elemanınca uzatılabilir (Yönetmelik 10/II).

Yönetmelikte sürenin sözlü olarak taraflara iletilebileceği belirtilmiş olmakla birlikte bu tür şekli kurallar ile ilgili daha sonra ortaya çıkabilecek ihtilafların önüne geçebilmek için yazılı tebliğin yapılmasında fayda bulunmaktadır. Diğer taraftan iki ve on iş günlük asgari ve azami süreler öngörülmeyle birlikte denetim elamanına bu süreyi uzatma yetkisi de tanınmış, ancak uzatma yetkisine bir üst sınır getirilmemiştir. Gerçekten somut olayın niteliği sürenin uzatılmasını gerektirebilir. Ancak nihayetinde denetim elemanını bu süreyi kaç uzatabileceği ve en nihayet ne kadar uzatabileceği noktasında sınırlandırma getirilmesi yerinde olurdu. Mevcut düzenleme denetim elemanına süre verme konusunda geniş yetkiler tanımaktadır.

Denetim elemanlarınca istenilen defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgilerin belirlenen sürede verilmemesi veya eksik verilmesi ya da denetim elemanlarının görevlerini yapmalarının engellenmesi halinde bu fiillerden sorumlu olanlar denetim elemanlarınca yazılı olarak uyarılır. Uyarı yazısında, verilen süre içinde yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin TK 562/IV fıkrası uyarınca cezai sorumluluk gerektirdiği belirtilir. Söz konusu yazıyı tebellüğ etmekten kaçınan veya uyarı yazısına rağmen verilen süre içinde yükümlülüklerini yerine getirmeyenler hakkında ise kamu adına soruşturma ve kovuşturma yapılması için soruşturma raporu düzenlenir (Yönetmelik 10/III).

Yönetmelikte *bilgi verme yükümlülüğü* denetimin muhatabı dışında diğer gerçek ve tüzel kişileri kapsayacak şekilde de düzenlenmiştir (m. 11). Buna göre, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamuya yararlı dernekler, noterler, bankalar, sigorta şirketleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler, denetimin gereği olarak, denetim elemanı tarafından istenilen bilgileri, belgeleri, kayıtları ve raporları gerek elektronik ortamda gerekse de yazılı olarak vermekle ve gerekli yardımı sağlamakla yükümlüdürler. Ancak diğer gerçek ve tüzel kişilerin bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde ne tür bir müeyyide ile karşılaşacaklarına dair Yönetmeliğin 10/III hükmüne benzer bir hüküm ihtiva etmemektedir. Yönetmeliğin 10/III hükmünün burada uygulanması da isabetli olmaz. Zira muhatapların konumları birbirinden farklıdır.

5. Denetçi Raporu ve Sonuçları

Denetim elemanı, denetim faaliyetini denetim usulü ve ilkeleri çerçevesinde yerine getirmesine müteakip bu durumu *raporlaması* gerekir. Raporlama artık denetimin nihai aşamasıdır. Raporlama da incelemenin türüne göre değişkenlik göstermektedir.

Bakanlık denetim elemanlarınca yapılan denetimler sonucunda aşağıdaki raporlar düzenlenir.

a) *Teftiş Raporu*: Ticaret şirketlerinin belli bir döneme ait işlemlerinin, örnekleme ve amaca uygun diğer denetim teknikleri kullanılarak, Kanuna ve Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğunun incelenmesi sonucunda düzenlenen rapordur.

b) *Soruşturma Raporu*: Denetim sırasında, kamu adına soruşturmayı ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğinin öğrenilmesi durumunda yetkili makamlara bildirilmek üzere düzenlenen rapordur.

c) *İnceleme Raporu*: Teftiş ve soruşturma raporlarına konu olmayan hususlarda düzenlenen rapordur (Yönetmelik m. 9/I).

Denetim elemanlarınca, yukarıdaki şekilde düzenlenen raporlar Başkanlık bünyesinde oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca değerlendirilmek üzere Başkanlığa sunulur (Yönetmelik 9/II).

Denetim çalışmaları sonucunda aşağıdaki hususlara ilişkin yapılan tespit ve öneriler teftiş veya inceleme raporlarında yer verilir.

a) İlgililerin hukuki sorumluluğunu gerektiren durumların genel kurul gündemine alınarak ortakların bilgisine sunulması.

b) İdari para cezalarının uygulanması.

c) Diğer bakanlık, kurul, kurum ve kuruluşların görev alanına giren ve bunlar tarafından tedbir alınmasını veya denetim yapılmasını gerektiren durumların yetkili birimlere bildirilmesi (Yönetmelik 9/IV).

Yönetmeliğin 9. maddesinin üçüncü fıkrasında Ticaret Bakanlığı tarafından açılabilir fesih davası ile ilgili olarak da rapor hazırlanabilir. Buna göre, ticaret şirketlerinin, kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlemlerde veya bu yönde hazırlıklarda ya da muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunduğu Bakanlık denetim elemanlarınca tespit edilmesi halinde Bakanlıkça fesih davası açılabilmesi için inceleme raporu düzenlenir. Doktrinde bu raporun TK 210/III'deki fesih davasının yanı sıra anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ile kooperatifler için öngörülen TK 353'te düzenlenen kuruluş eksikliği ile organ eksikliği ve genel kurulun toplanamaması halini düzenleyen TK 530 hükümlerine dayanılarak Ticaret Bakanlığı tarafından açılacak fesih davaları bakımından da hazırlanması gerektiğine işaret edilmiştir¹²². Her ne kadar Yönetmelikte TK 353 ile 530 zikredilmemiş olmakla birlikte Ticaret Ba-

¹²²Yıldız, Ticaret Bakanlığı 778.

kanlığın bu yönde bir dava açabilmesi için konuya ilişkin daha önce bir hazırlanmış olması gerekir. Bu aynı zamanda fiili bir zorunluluktur.

Raporlama aşması tamamlandıktan sonra Ticaret Bakanlığı raporun içeriğine ve Yönetmelikle kendine tanınan yetkiler çerçevesinde bazı seçenekleri bulunmaktadır. Öncelikle ilgili şirketlere rehberlik edebilir. İdari para cezalarının uygulanması söz konusu ise bunların uygulanmasını sağlayabilir. Cezai sorumluluğu tespit edilenler hakkında yetkili makamlara bildirimde bulunabilir. Uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesine yönelik tedbirler alınmasını sağlayabilir. İlgililerin hukuki sorumluluğunu gerektiren durumların genel kurul gündemine alınarak ortakların bilgisine sunulması temin edebilir.

Denetim raporu ile hukuki sorumluluğu gerektiren hallerin Ticaret Bakanlığı tarafında genel kurul gündemine alınması *Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları İle Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmeliğin*¹²³ 13. maddesinin beşinci fıkrası ile düzenlenmiştir. Bu hükme göre, yapılan denetim sonucunda veya herhangi bir sebeple Bakanlıkça, şirket genel kurulunda görüşülmesi istenen konuların gündeme konulması zorunludur.

Anonim şirket olağan genel kurul gündemi esasen TK 413'de düzenlenmiştir. Bu hükme göre gündem, esasen genel kurulu toplantıya çağırان tarafından belirlenir (TK 413/I). Gündemde bulunmayan konular genel kurulda müzakere edilemez ve karara bağlanamaz. Kanuni istisnalar saklıdır (TK 413/II). Yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi yılsonu finansal tablolarının müzakeresi maddesiyle ilgili sayılır (TK 413/III).

TK gündemin genel kurulu toplantıya çağırان tarafından belirleneceğini kabul etmekle birlikte pay sahiplerine/azlığa gündeme madde ekletilmesini yönetim kurulundan isteme yetkisi vermiştir. Buna göre sermayenin en az onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri, yönetim kurulundan, yazılı olarak gerektirici sebepleri ve gündemi belirterek, genel kurulu toplantıya çağırmasını veya genel kurul zaten toplanacak ise, karara bağlanmasını istedikleri konuları gündeme koymasını isteyebilirler. Esas sözleşmeye, çağrı hakkı daha az sayıda paya sahip pay sahiplerine tanınabilir (TK 411).

Pay sahiplerinin çağrı veya gündeme madde konulmasına ilişkin istemleri yönetim kurulu tarafından reddedildiği veya isteme yedi iş günü içinde olumlu cevap verilmediği takdirde, aynı pay sahiplerinin başvurusu üzerine, genel kurulun toplantıya çağırılmasına şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye

¹²³ RG. 28.11.2012, S. 28481

ticaret mahkemesi karar verebilir. Mahkeme toplantıya gerek görürse, gündemi düzenlemek ve Kanun hükümleri uyarınca çağrıyı yapmak üzere bir kayyım atar. Kararında, kayyımın, görevlerini ve toplantı için gerekli belgeleri hazırlamaya ilişkin yetkilerini gösterir. Zorunluluk olmadıkça mahkeme dosya üzerinde inceleme yaparak karar verir. Karar kesindir (TK 412/I).

Görüldüğü gibi azlığın talebinin yönetim kurulu tarafından reddedilmesi halinde azlığın asliye ticaret mahkemesine müracaat hakkı bulunmaktadır. Bu durumda ticaret mahkemesi gündemi düzenlemek ve genel kurul çağırısını yapmak üzere kayyım atar. Böylece azlığın gündeme madde ekletme talebinin kabul edilmemesi halinde nasıl bir çözüm bulunacağı Kanunda gösterilmiştir.

Benzer bir hüküm 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 29. maddesinde öngörülmüştür. Bu hükme göre, halka açık ortaklıkların genel kurullarında gündeme bağlılık ilkesine uyulmaksızın Kurulun görüşülmesini veya ortaklara duyurulmasını istediği hususların genel kurul gündemine alınması zorunludur (SerPK 29/IV). 6102 sayılı Kanunun 411 inci maddesinde azlığa tanınmış bulunan gündeme madde ekletme hakkı, halka açık ortaklıklarda gündem maddelerine ilişkin karar taslaklarının görüşmeye sunulmasını da kapsar (SerPK 29/V).

SerPK hükmü ise SPK'nın genel kurulda görüşülmesini veya ortaklara duyurulmasını istediği hususların genel kurul gündemine alınmasını zorunlu görmüş ve bu hükmün aynı zamanda halka açık ortaklıklarda gündem maddelerine ilişkin karar taslaklarının görüşmeye sunulmasını da kapsayacağı (SerPK 29/V) ifade edilmiştir. SerPK 29/V hükmünün gerekliliği tartışmaya açıktır. Zira genel kurul azlığın talebini gündeme almak istemiyorsa görüşmeye sunulmasını zorunlu hale getirmek gündeme alınmasını sağlamayacaktır.

Burada halka açık ortaklarda genel kurulun Ticaret Bakanlığın talebini gündeme ve görüşmeye almaması halinde nasıl bir çözüm/müeyyide uygulanacağına ilişkin somut bir hüküm öngörülmemiştir. Gerçekte burada ister Ticaret Bakanlığı olsun isterse SPK olsun gündeme madde ekletme talepleri yerine getirilmediğinde nasıl bir yol izleneceği açık değildir. *Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul Ve Esasları İle Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmeliğin* 34. maddesine göre, Bakanlık temsilcisinin temel görevi, toplantının Kanun, bu Yönetmelik ve ilgili mevzuat ile esas sözleşme hükümlerine uygun olarak yürütülmesini gözetmektir. Bakanlık temsilcisi genel kurul tutanağının hazırlanmasına nezaret eder. Tutanağın, Kanun ve bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak düzenlenmesini sağlar. Bakanlık temsilcisi toplantının yapılması ve kararların alınması ile ilgili

tespit ettiği hukuka aykırılıkları ve usulsüzlükleri, toplantı tutanağına da geçirtir ve ilgililerle birlikte imzalar. Dolayısıyla Bakanlık temsilcisi Ticaret Bakanlığı tarafından gönderilen bir gündem talebinin genel kurulda görüşülmesini temin edecektir.

Keza Yönetmeliğin 32/V hükmü uyarınca bakanlık temsilcisinin genel kurul toplantılarına katılması zorunlu olan hallerde, Bakanlık temsilcisinin yokluğunda alınan kararlar geçerli değildir (m. 27). Yine Yönetmeliğin 26. Madde-sinde bakanlık temsilcisinin katıldığı genel kurul toplantılarında temsilcinin toplantı tutanağını imzalamaması halinde geçersiz olduğu belirtilmiştir. Ancak Bakanlık temsilcisinin genel kurul toplantılarına katılması zorunlu olmadığı hallerde Ticaret Bakanlığı, TK 412 hükmünün azlığı tanıdığı asliye ticaret mahkemesine başvuru yoluyla genel kurulun gündemine ekletme imkânını kullanabilmektedir.

Bakanlığın denetimi sonucunda fesih davası açma ihtimali de ortaya çıkabilir. TK 210/III hükmüne göre, kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlemlerde veya bu yönde hazırlıklarda ya da muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunduğu belirlenen ticaret şirketleri hakkında, özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, Ticaret Bakanlığınca, bu tür işlem, hazırlık veya faaliyetlerin öğrenilmesinden itibaren bir yıl içinde fesih davası açılabilir¹²⁴. Mevcut hüküm eTK dan daha geniş yetkiler vermektedir.

Diğer taraftan Kanun kendi içinde çelişkilidir. eTK 137 den farklı olarak yeni TK 125'de “şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler” şeklinde bir hükme yer verilmemiştir. Bu durumda genel hüküm niteliğinde olan MK 48'de yer alan “tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler” şeklindeki hükmünün uygulanması gerekir. Yeni TK'da konuya ilişkin bir düzenleme yapılmamış olması şirketler bakımından ultra vires ilkesinin terkedildiği şeklinde yorumlanmıştır. Ancak Ticaret Bakanlığı MK 48 hükmüne rağmen TK 210/III'de yer alan yetkiye dayanarak şirketlerin *işletme konusuna aykırı işlem yapması* hatta bu yönde *hazırlıklarda bulunması* halinde bile fesih davası açması mümkündür. Bir taraftan ultra vires terkedilirken diğer taraftan Ticaret Bakanlığına fesih davası açma yetkisinin tanınmış olması kendi içinde bir çeliş-

¹²⁴ **Gürbüz Usluel**, Denetim 166, 171; **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetim 53. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Alışkan Murat**, TTK'na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Anonim Şirketleri Denetlemesi ve İlgili Fesih Davaları, İstanbul 2007.

kidir. Şirketin işletme konusu dışında yaptığı işlemler bakımından ayrıca TK 371/II hükmünün değerlendirilmesi gerekir¹²⁵.

C. BAĞIMSIZ DENETİM

Dış denetimin ikinci türü ise geniş anlamda dış denetim olarak adlandırılabilir. Geniş anlamda dış denetim ise yabancı kişi ve kuruluşlar tarafından yapılan denetimin tümünü ifade eder. Bu denetim bir kamu kuruluşu tarafından yapılabileceği gibi özel bir kuruluş tarafından da yapılabilir. Dolayısıyla bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan denetim de bu kapsamda ele alınır.

6102 Sayılı yeni Ticaret Kanunu birlikte anonim şirketlerin denetiminde de yeni bir dönem başlamıştır. Yeni Ticaret Kanunun getirdiği düzenleme, Kanunu yürürlüğe girmesinden hemen önce 6335 Sayılı “Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunun Yürürlüğü ile Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”¹²⁶ ile önemli değişikliklere uğramıştır. Dolayısıyla Kanun yürürlüğe girmeden değişikliğe uğramış ve ilk haliyle uygulanma imkanı bulamamıştır¹²⁷.

Anonim şirketin bir iç organı olarak denetçinin yaptığı görevler TK ile birlikte *bağımsız denetim kapsamındaki şirketler bakımından* bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilecektir. Bu düzen ile aynı zamanda şirketin defterlerini, tablolarını ya da raporlarını yasal olarak inceleme imkânına sahip olmayan kişilerin yerine denetim işini şirket dışından bağımsız denetçiler üstlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu kişilerin şirket hesaplarını inceleme yetkileri ya hiç yoktur veya çok sınırlıdır. Pay sahipleri, şirket alacaklıları, işçiler, şirketle iş yapmayı plânlayan yatırımcılar gibi pek çok kişiyi bu kapsamda ele almak mümkündür.

Bağımsız denetimin temel amacı ortakların ve alacaklıların menfaatini korumaktır. Aynı zamanda yönetim kurulunun mevzuata uygun davranmasını temin etmektir. Bunların sağlanması ile birlikte bağımsız denetim serbest piyasanın istikrarlı bir şekilde işlemesine de yardımcı olur. Ancak bağımsız denetimin vergi denetimi ile doğrudan bir alakası yoktur¹²⁸. Nitekim DenetimYön m. 5’de denetimin amacı, denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olma-

¹²⁵ Karahan/Coşgun, Şirketler Hukuku 351.

¹²⁶ RG. 30/06/2012, S. 28339.

¹²⁷ 6335 Sayılı Değişikliklere ilişkin olarak bkz. Özkorkut, Bağımsız Denetim 45 vd.

¹²⁸ Şener, Ortaklıklar Hukuku 441; Çelik, Tasarı 552.

dığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılacağı ifade edilmiştir.

Bağımsız denetim genel olarak TK'da düzenlenmekle birlikte sermaye piyasası, bankacılık ile birlikte sigortacılık ve özel emeklilik alanları gibi¹²⁹ konuya ilişkin özel hükümler öngörülmüştür. Burada sadece KGK'nın diğer kurumlar ile olan ilişkisi üzerinde durulacaktır.

Bankaların bağımsız denetimini yapacak kuruluşların yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına karar verme yetkisi BDDK'ya verilmiştir (Bank 15, 33). Ancak Bankacılık Kanunun 33/I hükmüne göre BDDK'nın bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirebilmesi için bu kuruluşların KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları olması gerekir (Bank 33)¹³⁰.

Bankacılık Kanununa benzer bir düzenleme SerPK 63'de öngörülmüştür. Bu hükmüne göre bağımsız denetim kuruluşlarının SerPK kapsamında (SerPK 2) faaliyette bulunabilmesi için SPK tarafından yetkilendirilmesi gerekir. Ancak yetkilendirmenin yapılabilmesi için bu kuruluşların KGK tarafından yetkilendirilmiş olmaları gerekmektedir.

Dolayısıyla TK'nın öngörmüş olduğu bağımsız denetim için KGK, BDDK ve SPK gibi çoklu bir yapı ortaya çıkmıştır. Nitekim DenetimKHK 23 hükmünde de Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankacılık Kanunu hükümleri saklı tutularak çoklu yapının varlığına işaret edilmiştir. SPK ve BDDK, kendi mevzuatları uyarınca yetkilendirdikleri bağımsız denetim kuruluşları hakkında idari para cezası uygulamaya (DenetimKHK Geçici Madde 1/IV) ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla kendi alanları için geçerli olacak standartlarla ilgili olarak *ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri* yapmaya yetkilidirler (DenetimKHK 27/III). Bununla birlikte kanun koyucu, DenetimKHK'da denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümlerinin uygulanmayacağını (Geçici madde 1/II) belirtmek suretiyle tek elden düzenleme isteğini ortaya koymuş bulunmaktadır.

¹²⁹ bkz. Sigortacılık Kanunu 18; Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik (RG. 12. 07. 2008, S. 26934). Enerji piyasasına ilişkin olarak bkz. Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik (RG. 03. 10. 2003, S. 25248).

¹³⁰ Konuya ilişkin olarak bkz. Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik (RG. 01. 11. 2006, S. 26333).

Ancak yine de KGK, bağımsız denetim bakımından esas kurum olma özelliğini korumakla birlikte bunun oldukça zayıflatılmış bir konum olduğunu belirtmek gerekir. Diğer bir ifade ile SPK ve BDDK'nın bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirebilmesi için söz konusu kuruluşların daha önce KGK tarafından yetkilendirilmesi gerekir. İkinci olarak bağımsız denetimin konu/kapsamına ilişkin esas düzenleme yapma yetkisi KGK'ya ait olup SPK yada BDDK ancak *ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri* yapma yetkilerine sahiptirler. Ancak KGK, SPK ve BDDK'nın *ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri* yapma yetkilerini aşarak bağımsız denetimi bütünüyle düzenleme yapmak istemeleri halinde bunu önleyici bir araca sahip değildir¹³¹.

Çoklu yapının ortaya çıkardığı dağınıklığı bir nebze de olsa ortadan kaldırmak amacıyla hem SPK hem BDDK'nın yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna¹³² bildireceği öngörülmüştür (BanK 33; SerPK 63). Bunun dışında Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'ın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlenmesi ve ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi yetkisi KGK'ya verilmiştir (DenetimKarar 4/VI).

Anonim şirketin denetimi ifadesi kanundaki düzenlenişi itibarıyla iki tür denetime/denetçiye işaret etmektedir. Bunlar bağımsız denetçi (hesap denetçisi) ve özel denetçidir¹³³. Nitekim sorumluluğa ilişkin hükümlerde (TK 404, 554) denetçi ve özel denetçi birlikte ele alınmıştır. Özel denetçi, niteliği itibarıyla bağımsız denetçiden oldukça farklıdır. Özel denetçi belirli olayların açıklığa kavuşturulması amacıyla mahkeme tarafından seçilen denetçidir. İkinci bölümde denetim konusu ele alınırken esasen TK 397 ve devamında düzenlenen denetçi incelenmiştir¹³⁴.

¹³¹ Nitekim 6102 Sayılı TK kabul edilmeden SPK tarafından çıkarılmış bulunan ve bağımsız denetimi düzenleyen Seri X, No: 22 Tebliği yeni mevzuata uygun bir değişiklik olmadan bugün yürürlüktedir. Somut bazı konulara ilişkin olmakla birlikte "Bütün bağımsız denetimci(ler)in) Seri: X, No: 22 Tebliği çerçevesinde yapılmaya devam edilecek" olduğu SPK tarafından açıklanmış bulunmaktadır. DenetimKHK 27/III'de yer alan "Kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Kurulun onayını almak ve Kurul tarafından yayımlanan standartlarda yer alan esaslara uygun olmak kaydıyla" şeklindeki onay şartı 6362 Sayılı Kanunun 148. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeknesaklığın sağlanması bakımından onay şartının kalması yerinde olurdu. Nitekim kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili yeknesaklığı temin etmek için SPK'nun onay şartını arayan bir hüküm TK 1529'da öngörülmüştür. Benzer bir süreç için bkz. TK 88/IV.

¹³² Kamu Gözetimi Kurumun yetkilerine ilişkin olarak bkz. **Köksal**, Kamu Gözetimi 17 vd.

¹³³ TK 397/IV'de öngörülen denetim ise birinci bölümde ele alınmıştır.

¹³⁴ TK ile getirilmiş olan işlem denetçisi kanun henüz yürürlüğe girmeden 6335 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Bağımsız denetimde denetçilerin şirketin bir organı olup olmadığına da değinmek gerekir¹³⁵. TK'ya göre anonim şirketin zorunlu organları genel kurul ile yönetim kuruludur. Doktrindeki görüşlerin de genel olarak bu yönde olduğunu belirtmek mümkündür¹³⁶. Dolayısıyla bağımsız denetim ele alınırken eTK'da denetçi/denetim kuruluna tanınan haklar ve yükümlülüklerin aynısını bağımsız denetçilerden beklemek mümkün değildir. Kaynak Alman¹³⁷ ve İsviçre hukukları açısından konuya bakıldığında farklı düzenlemelerin olduğu göze çarpmaktadır. Alman hukukuna göre denetçiler şirketin zorunlu bir organı değildir. Denetçilerin şirketin organı olarak düzenlenmesi onların denetim faaliyetini dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma (HGB 319/I) yükümlülüğüne aykırı kabul edilmektedir. Burada denetçiler dışarıdan ortaklık adına belirli bir faaliyette bulunmaktadır ve bunların ortaklık adına irade açıklamasında bulunması mümkün değildir¹³⁸. Buna karşın İsviçre hukukunda denetim organı bağımsız bir organ olup genel kurul tarafından seçilir (OR 727 vd.)¹³⁹. İngiliz hukukunda da konu açık değildir¹⁴⁰. Türk hukuku bakımından konu ele alındığın-

¹³⁵ Anonim şirket organları ile ilgili ayrıntılı açıklama için bkz. **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetim 22; **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 11-01 vd. Denetçinin anonim şirketin yasal bir organı olduğu yönünde bkz. **Kaplan**, Denetim 17 vd.

¹³⁶ Gerekçede ise denetçilerin şirket organı olup olmadığı noktasında çelişkili açıklamalar bulunmaktadır. Genel gerekçenin 129. paragrafında "Tasarıda denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmış; her ölçekteki şirketlerin denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarına veya küçük anonim şirketlerde en az *iki* (kanunda asgarî denetçi sayısı bir olarak belirtilmiştir TK 400/I) denetçi serbest yeminli müşavire veya yeminli serbest muhasebeciye bırakılmıştır" denilmesine karşın TK 399/I'in gerekçesinde ise denetim sözleşmesinin niteliğinin, tartışmalı olduğu her ülkenin öğretisi ve mahkeme kararlarıyla belirlendiği, bu sorunun kapsamına, sözleşmenin kamusal nitelik taşıyıp taşımadığı ile denetçinin bir tür şirket organı olup olmadığı alt sorunlarının da gireceği ifade edilmiştir. TK 437/II'nin gerekçesinde ise bu sefer denetçilerin şirketin zorunlu organı olup olmadığının tartışmalı olduğu belirtilmiştir: "Paysahibinin, genel kurulda bilgi alabileceği iki görevli ve sorumlu "ilgili" vardır: (a) yönetim kurulu (b) denetçiler. Denetçinin bağımsızlığı, yani şirketin dışında bulunması, bir görüş uyarınca şirketin organı olmaması (tartışmalı) onun bilgi verme yükümlülüğünün bulunmadığı anlamına gelmez". Son olarak TK 530'un gerekçesinde ise TK 399/I'in gerekçesinde olduğu gibi konu öğreti ve mahkeme kararlarına bırakılmıştır: "Kanunen gerekli olan organlar" teriminin anlamı öğretiyle mahkeme kararlarına bırakılmıştır. Bu hükmün anlamı, denetçinin organ olup olmadığı sorununun cevabı ile açıklık kazanacaktır. Ayrıca, Tasarının 378 inci maddesinde düzenlenen komitenin de nitelendirilmesi gerekir. **Pulaşlı**, Şerh II § 58, 75; **Arkan**, Tasarı 54; **Yıldız**, Limited Şirket 268; **Ayhan**, Tasarı 73; **Narbay** 17, dn.3; **Özkorkut**, Denetleme Kuruluşları 31. Konuya ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bkz. **Köksal**, Anonim Ortaklık 1387 vd.; **Şener**, Ortaklıklar Hukuku 418.

¹³⁷ Alman hukuku bakımından yapılan açıklamalar Avusturya hukuku bakımından da geçerlidir. Zira Avusturya Ticaret Kanunu 275 ile HGB 323 birebir aynıdır.

¹³⁸ **Bilgili**, Tazminat Borcu 88, 182, 183.

¹³⁹ **Pulaşlı**, Şerh II § 57, 1, 21; **Bilgili**, Tazminat Borcu 31.

¹⁴⁰ **Birds&Boyle**, CompanyLaw 551.

da denetçilerin bir organ olarak düzenlenmediği sonucunu çıkarmak mümkündür¹⁴¹.

Kurumsal yönetim (corporate governance) ilkeleri, borsada işlem gören anonim şirketlerde, pay sahipleri başta olmak üzere, tüm ilgililerin menfaatlerini ideal düzeyde korumaya yönelmiş yeni bir kurallar sistemi olarak ortaya çıkmıştır. Ancak zamanla diğer anonim şirketlere ve tüm işletmelere hatta yönetim ve denetimin olduğu her kuruluşta uygulanabilecek bir yaygınlığa ulaşmıştır. Anılan kuralların temelleri ise şeffaflık, iyi ve hesabı verilebilir bir yönetim ve etkili bir iç ve dış denetimdir. Diğer bir ifade ile kurumsal yönetim dört taşıyıcı kolon üzerine oturur: Şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk. Bu bağlamda kurumsal yönetim ilkelerinin dış denetim ile de doğrudan bağlantısı bulunmaktadır.

TK'nın genel gerekçesinde kurumsal yönetim ilkelerinin denetime ilişkin yansımaları, *“bağımsızlık, tarafsızlık, uluslararası standartta denetim, denetçinin müşterisine denetimden başka hizmet verememesi, danışmanlık yapamaması; aynı müşteriye aynı denetçi takımı ile denetim hizmeti sunulmaması, yönetim kurulunun yıllık raporunun denetim kapsamında olması, riskin tespiti ve iç denetim düzeninin standartlara uyup uymadığının denetimi”* şeklinde sıralanmıştır. Dolayısıyla finansal tabloların uzman, bağımsız ve tarafsız denetçilerce, uluslararası standartlara göre denetlenmesi gerekir. Bu nedenle TK ile birlikte kurumsal yönetim ilkelerinin denetime bakan yönünün gereği kısmen de olsa yerine getirilmiş olmaktadır¹⁴².

Vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunması denetim görevinin sadece dışında olmakla kalmaz, ayrıca ona yabancı ve ayrı bir konumdadır. Anonim şirketin TK 398'e göre denetlenmesi vergi denetimini içermez, ancak ona yardımcı ve destektir. Bu nedenle bağımsız denetimin yürütülmesinden sorumlu KGK'nın Maliye Bakanlığının *ilgili kuruluşu* kapsamına alınması isabetli değildir. Zira bu iki kurumun ilgili olduğu menfaat farklıdır.

¹⁴¹ Pulaşlı, Şerh II § 58, 75.

¹⁴² Selimoğlu/Göktepe, Bağımsız Denetim 19, 43.

İKİNCİ BÖLÜM

I. DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI

A. GENEL OLARAK

Denetimin konusu ve kapsamı, denetim faaliyetinin hangi raporlar üzerinden yapılacağı, denetimin yapılma şekli ve denetimin muhatabını ifade eder. Konu esasen TK 398’de düzenlenmiş olmakla birlikte bununla sınırlı olmadığını da belirtmek gerekir.

Bağımsız denetimin konusu esasen finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerden oluşur (TK 397/I)¹⁴³. Diğer bir ifade ile şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun envanteri, muhasebeyi ve TMS’nin öngördüğü ölçüde iç denetimi¹⁴⁴, riski erken teşhisi komiteleri tarafından (TK 378) verilen raporları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini (TK 398/I) yapmakla yükümlüdür (DenetimYön 6). Bunlar aşağıda tek tek sayılacaktır. Denetimin aşağıdaki asgarileri yerine getirmesi gerekir, aksi takdirde icra edilmemiş anlamına gelir. Bu hususlar birbirinin alternatifi değildir; denetimin olmazsa olmaz şartlarıdır.

- *Şirketin veya topluluğun finansal tabloları*¹⁴⁵ (TK 398/I): Finansal tablo TK’da tanımlanmamıştır. Tacirler bakımından (1) bilânço ve (2) gelir tablosu yılsonu finansal tablolarını oluşturur (TK 68/III). Bunun dışında (3) nakit akım tablosu ve (4) öz varlık (kaynak) değişim tablosu ve (5) ekler de finansal tablo olarak kabul edilir¹⁴⁶. Finansal tablo ifadesiyle denetimin yılsonu finansal tablolara özgü olmadığına işaret edilmektedir. Ulusal ya da uluslararası denetim

¹⁴³ Uluslar arası uygulamada ise yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu denetimin kapsamı dışındadır. Bunun tek istisnası ise Alman uygulamasıdır (HGB 316/I; **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-42). Ayrıca bkz. **Şener**, Ortaklıklar Hukuku 442; **Manavgat**, Bağımsız Denetimin Kapsamı 49.

¹⁴⁴ İç denetimin de denetim kapsamına alınması ile birlikte, bu sistemin gözden geçirilmesi ve böylece zayıf noktaların ortaya çıkması sağlanmış olacaktır. İç denetimin de bağımsız denetimin kapsamı içinde olduğu yönünde bkz. **Altay**, Denetim Komitesi 611.

¹⁴⁵ **Şener**, Ortaklıklar Hukuku 443

¹⁴⁶ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-41.

standartları gerekli gördüğü takdirde ara dönem tabloları da denetim kapsamındadır.

- **Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları** (TK 398/I)¹⁴⁷: Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının denetlenmesi, finansal tabloların değerlendirilmesi ile sınırlı olarak tutarlılık, doğruluk ve gerçeğe uygunluk denetimidir. Diğer bir ifade ile yapılan denetim, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun içerdiği finansal bilgilerin finansal tablolar ile uyumlu olup olmadığı ile gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının denetlenmesidir (TK 397/I)¹⁴⁸. Yönetim kurulunun raporu; şirketin yatırım, istihdam, üretim ve bütçe hedeflerine uygunluk, fiyatlama ve pazarlama açısından denetlenemez¹⁴⁹.

- **Envanter** (TK 398/I, 66 vd): Envanter belli bir zamanda, bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri bağlamında "nesi var-nesi yok" anlamına gelen teknik bir terimdir. Envanter kısaca işletmenin aktif ve pasifini değerleriyle gösteren liste demektir. Tamlik ve doğruluk ilkeleri amaç yönünden envanteri tanımlar. Envanter tam ve doğru değilse, işletmenin hesapları ve sonuçları doğru çıkmaz¹⁵⁰.

- **Muhasebe** (TK 398/I): Muhasebe şirketin malvarlığı durumunu ve buna ilişkin işlem ve hareketlerin yansıtıldığı ticarî defterler sistemidir. Muhasebe sisteminin TK 66 vd.'na uygun tutulması gerekir. Denetimin kapsamına anılan sistemin tümü girmektedir¹⁵¹.

¹⁴⁷ Şener, Ortaklıklar Hukuku 444.

¹⁴⁸ Çelik, Tasarı 553.

¹⁴⁹ TK Madde Gerekçe 68; Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları 12-115, 17-36, 17-42; Altay, Bağımsız Denetim 968; Ayrıca bkz. Şener, Ortaklıklar Hukuku 445 Konu TK 402/II'nin gerekçesinde de şu şekilde açıklanmıştır: "...denetçinin, kural olarak, yıllık faaliyet raporunu denetlememesi, denetleyebilecek olanaklara sahip bulunmamasıdır. Çünkü yıllık faaliyet raporunda sadece finansal tablolar hakkında bilgiye yer verilmemekte bu rapor aynı zamanda, plân ve projeksiyonları, istihdam durumunu, pazar payını, pazarlamayı ve sairiyi de içermektedir. Finansal tablolara ilişkin kısımların veya bütünüyle raporun denetçi tarafından denetlenmesine olanak yoktur". TK 402/IV-a hükmü de benzer bir düzenleme içermektedir.

¹⁵⁰ TK madde gerekçe 66.

¹⁵¹ Belirtmek gerekir ki, tacir sadece 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, TMS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır (TK 88/I). Dolayısıyla ticarî defterlerin anılan hükümlere uygun tutulma zorunluluğu bulunmamaktadır.

• *Türkiye muhasebe standartlarının*¹⁵² öngördüğü ölçüde muhasebe iç denetimleri (TK 398/I): İç denetimin de denetim kapsamına girebilmesi için öncelikle bunun gerekliliğinin TMS tarafından öngörülmüş olması gerekir. Ancak iç denetim zorunluluğunun yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkilerini düzenleyen TK 375/I-c hükmündün çıkarılması da mümkündür. İç denetim, şirket içerisindeki çeşitli komiteler, özellikle halka açık şirketlerde denetim komitesi veya müfettişler aracılığıyla yapılan veya holdinglerde bütün topluluğu kapsar şekilde yapılan denetimlerdir. Örneğin finans denetimini bu denetim türlerinden biridir. Bu denetim eTK'da düzenlenmiş olan murakıplardan farklı olup yönetime bağlı olarak çalışır¹⁵³.

• *Şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun* (TK 398/II):

- Birbiri ile uyumlu olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı (TK 397/I),
- Denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığı (TK 398/II),
- Finansal tablolara ilişkin YK raporunda yer alan irdelemelerin finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu (TK 402/II) açısından değerlendirilir.

• *Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun*,

- Birbiri ile uyumlu olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı (TK 397/I),
- Denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığı (TK 398/II),
- Finansal tablolara ilişkin yönetim kurulu raporunda yer alan irdelemelerin finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu (TK 402/II) açısından değerlendirilir.

¹⁵² Türkiye Muhasebe Standartlarına ilişkin olarak bkz. Şener, Ortaklıklar Hukuku 442. TK 88/II'de TMS de dahil olmak üzere diğer düzenlemelerin, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde hazırlanmasının öngörülmesine karşın Denetim KHK.26'da "9 uncu madde uyarınca belirlenen standartlardan farklı düzenlemeler yapmaya, bağımsız denetimin kapsamını ve içeriğini belirlemeye yetkilidir. Bu düzenlemeler, ilgili standartların cüz'ü addolunur" şeklinde bir düzenleme öngörmektedir.

¹⁵³ Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları 12-42; Altay, Bağımsız Denetim 972, 973. Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik m.11/I-b'ye göre, şirketin iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri hakkında bilgiler ile yönetim organının bu konudaki görüşünün yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alması gerekir.

• *Risklerin isabetle ifade olup olunmadığı* (TK 378, 398/IV, 402/VI): Denetçi, yönetim kurulunun erken teşhis sistemi¹⁵⁴ 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 (TK 398/IV, 402/VI)¹⁵⁵. Denetçi tarafından sunulacak olan raporların içeriği Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir. Risklere işaret, denetimin ve denetim raporunun görevi değildir. Görev, tablolardan risklerin anlaşılıp anlaşılmadığının, özellikle yıllık raporlarda buna işaret edilip edilmediğinin incelenmesidir.

• Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını da denetler (TK 398/III). Ancak, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, TK 397 vd. hükümlerine uygun olarak denetlenmiş ise buna gerek yoktur. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbî tutulmuş olması hâlinde de geçerlidir.

B. DENETİMİN ŞEKLİ

Denetimin hangi kurallara göre yapılacağı da TK 397/I'de düzenlenmiştir. *Öncelikle* denetimin, Uluslararası Denetim Standartlarıyla¹⁵⁶ uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılması gerekir. Nitekim DenetimKHK 1 hükmünde denetim standartlarını belirlemenin Kurumun yetkisinde olduğu açık bir şekilde belirtilmiştir¹⁵⁷.

İkinci olarak denetimin kanuna uygun olarak yapılması gerekir (TK 398/I). Hükümde geçen ve denetimin kanuna uygun olarak yapılması gerekti-

¹⁵⁴ Riskin Erken Teşhisi Komitesi için bkz Birinci Bölüm II/C.

¹⁵⁵ Tasarının ilk şeklinde şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediğinin (TK 398/II) de denetlenmesi gerekiyordu, ancak daha sonra söz konusu hüküm kaldırılmıştır.

¹⁵⁶ Uluslararası denetim standartları Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi'nin (The International Auditing Practices Committee- IAPC) tavsiyeleridir. Söz konusu Komite yerini, 1 Nisan 2002 tarihinde IFAC'a bağlı Uluslararası Denetimi ve Güvenliği Sağlayan Standartlar Komitesine (The International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) bırakmıştır. IAASB, "Denetim, Güvenlik Sağlayıcı ve Etiğe İlişkin Bildirimler" yapmaktadır. Türkiye Denetim Standartlarının uyumlu olması gerektiği Uluslararası Denetim Standartları işte bu bildirimlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun da Türkiye Denetim Standartlarını bu bildirimlere uyumlu olacak şekilde hazırlaması gerekir. bkz. **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-02.

¹⁵⁷ DenetimKHK.2-k hükmüne göre Türkiye Denetim Standartları: "Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarını" ifade eder. Ayrıca bkz. DenetimYön 8.

ğini belirten cümledeki *kanun* ibaresini, *TK 514 vd ile hesaplara ilişkin diğer hükümler* şeklinde anlamak gerekir. Denetçi bunlara uyulup uyulmadığını incelemekle yükümlüdür.

Üçüncü olarak denetim esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığını da kapsar.

Bunun dışında yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtmadığının incelenmesi öngörülmekle birlikte bu ilkenin aynı zamanda finansal tablolar için de geçerli olduğunun kabulü gerekir¹⁵⁸.

Diğer taraftan finansal tablolar ile yıllık raporların denetlenmesi, bu belgelerin kağıt üzerinden incelenmesinden ibaret olmayıp, envanter de dahil olmak üzere, tüm muhasebenin, kayıtların ve kayıtların dayandığı belgelerin (müsbet evrak) denetlenmesidir (TK 398/I).

Denetim kural olarak sondaj usulü ile de yapılamaz. Ancak, Uluslararası Denetim Standartları, TMS ile uluslararası standartların¹⁵⁹ izin vermesi hâlinde mümkündür¹⁶⁰.

Denetimin şekli bağlamında ele alınacak ikinci konu yukarıda belirtilen kurallar çerçevesinde *denetimin nasıl yapılacağıdır*. Bu konu da yine TK 398/I de düzenlenmiştir.

Denetim; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde (1) denetçilik mesleğinin gereklerine, (2) denetçilik mesleğinin etiğine uygun ve (3) özenle yapılmalıdır.

Gerçekten denetimin dürüst bir şekilde yapılması, denetimin TK ile birlikte artık bir *meslek oluşu* ve bunun doğal sonucu olarak *meslek etiği* ve *özen yükümlülüğü* bakımından özel sonuçlar ortaya çıkarmaktadır (TK 398). Söz konusu kavramlar da soyut olmakla birlikte işaret etmek gerekir ki, bu ilkeler dürüstlük kurallarının daha somutlaşmış şekilleridir. Diğer bir ifade ile dürüstlük kurallarının kapsamını bu tarz ilkeler belirleyecektir. İkincil düzenlemeler ile yapılacak olan pek çok düzenleme temelini, denetimin dürüst bir şekilde yapılması gerekliliğinden alacaktır. Dolayısıyla TK 398/I'de sayılan hususların da sınırlı sayıda olmadığına belirtilmesi gerekir. Örneğin denetçinin denetim raporu açık ve yakın risklere işaret etmesinin gerekip gerekmediği tartışılabilir.

¹⁵⁸ Altay, Bağımsız Denetim 968.

¹⁵⁹ TK 88/II'de yer alan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ibaresi 6335 sayılı Kanunla *uluslar arası standartlar* şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁶⁰ Gerekçe m.398. Nitekim bu husus pay sahiplerinin bilgi alma hakkı kapsamında (TK 437/II) *denetimin yapılma şekli* bağlamında *sondaj yolu ile denetime hangi sıklıkta yer verildiği* sorulabilir. Diğer taraftan TK 67/I hükmüne göre, envanter çıkarılmasına sondaj usulünün belirli şartlarda izin verilmektedir.

Bugün için konu TK 398/IV ile düzenlendiği için tartışmaya gerek yoktur. Ancak konuya ilişkin bir hüküm öngörülmemiş olsaydı denetimin dürüst bir şekilde yapılması, açık ve yakın risklere de işaret edilmesini gerektirip gerektirmediğinin tartışılmasına yol açardı.

Konu *meslek* açısından ele alındığında, öncelikle denetçiliğin bir meslek olduğu dikkate alınarak tüm denetimin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekir¹⁶¹. Denetçiliğin meslek oluşu aynı zamanda bunun için gerekli niteliklere sahip olma ve bunları koruma, geliştirme yükümlülüğünü de beraberinde getirecektir¹⁶². Bu bağlamda mesleki yeterlilik¹⁶³, mesleki şüphecilik¹⁶⁴ ve mesleki eğitim¹⁶⁵ gibi birçok alt başlıktan söz edilebilir. Denetim işinin mesleki olarak yapılması ile birlikte mesleğin/profesyonelliğin, güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlâkı anlamında "etik"i ve uluslararası denetim standartlarını içermesi gerektiği kabul edilir.

Denetçinin denetim faaliyetini *denetim etiğine* uygun olarak yerine getirmesi gerekir (TK 398/I). Ancak TK denetçi etiğini tanımlamamıştır. SPK'nın bağımsız denetime ilişkin çıkarmış olduğu tebliğde ise bir bölüm bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkelere ayrılmıştır¹⁶⁶. Hükmün gerekçesinde ise denetçi etiğinin kanunda tanımlanmadığı belirtildikten sonra aynı zamanda tanımlama yapmanın da mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Denetçi etiğinin meslek mensupları tarafından bilindiği kabul edilmektedir. Bu bağlamda görevin gerektirdiği karakteri haiz bulunma, ahlâkî değerlere ve standartlara bağlılık, güvenilir olma, görevi bizzat ve uzman yardımcımlarla yerine getirmek, başkasının denetim sonuçlarını aynen aktarmamak (meğerki haklı bir sebep bulunsun), meslekî etiğin asgarîleridir¹⁶⁷. Denetim etiği zamana ve şartlara göre değişebilmektedir¹⁶⁸.

¹⁶¹ eTK'da denetim işi bir meslek olarak düzenlenmemiş idi. Dolayısıyla bir kişinin denetçi olabilmesi için özel bir nitelik taşıması gerekmiyordu.

¹⁶² Köksal, Bağımsız Denetim 262 vd. Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik m.1'e göre meslekî davranış, meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

¹⁶³ bkz. DenetimYön 21/I-c; Seri X, No:22, 1. Kısım, 2. Bölüm 7 vd.

¹⁶⁴ bkz. DenetimYön 5/3; Seri X, No:22, 1. Kısım 5.

¹⁶⁵ bkz. DenetimYön 15; Seri X, No:22, 1. Kısım, 2. Bölüm 9.

¹⁶⁶ Bkz. DenetimYön 21/I; Seri X, NO:22, 2. Kısım, 3. Bölüm m. 11 vd.; Seri X, No:22, 4. Kısım, 1. Bölüm m. 6.

¹⁶⁷ Seri X, No:22 Tebliğinde olduğu gibi DenetimYön 21'de de konuya ilişkin hükümler öngörülmüştür.

¹⁶⁸ İngiliz hukukunda denetimin ilgili olduğu alanlar itibarıyla farklı etik standartlar belirlenmiştir. bkz. <http://www.frc.org.uk/apb/publications/ethical.cfm>

Denetçinin özenli davranma yükümlülüğü de TK 398/I'de açıkça belirtilmiştir. Kanunda bir tanım yapılmamakla birlikte gerekçede özenin, en üst düzeyde yerine getirilmesi gereken özen olduğu belirtilmiştir¹⁶⁹. Gerekçede ise özenin kapsamının profesyonellik/meslek kuralları ile denetçilik ahlâkı tarafından belirleneceği vurgulanmıştır. SPK'nın konuya ilişkin çıkarmış olduğu tebliğ ise mesleki özen ve titizliğin ölçüsünü, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder şeklinde belirlemiştir¹⁷⁰.

Özen yükümlülüğü çerçevesinde denetçinin denetim işini yaparken, uzman bir denetçinin göstermesi gereken dikkat ve özeni göstermesi gerekir. Bu ise büyük ölçüde somut olayın şartlarına bağlıdır¹⁷¹.

C. FİNANSAL TABLolar VE YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNUN DENETLENMEMESİNİN SONUCU

Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu *düzenlenmemiş hükmündedir*¹⁷²; yani bâtıldır (TK 397/II). Bu hüküm yıllık ve altı aylık finansal tablolar için öngörülmüştür. Açılış ve ara bilançoları ile tasfiye bilançolarına ve diğer bilançolara uygulanmaz. Ancak bunların denetimi ve sonuçları özel hükümlere tabidir¹⁷³.

D. FİNANSAL TABLolar VE YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNDA DEĞİŞİKLİK OLMASI

Denetleme zamanı, finansal tablolar ile yıllık raporların sunulma tarihidir. Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet

¹⁶⁹ Denetçi sorumluluğunun sınırlanmış olması, denetçinin özen yükümlülüğünü azaltmadığı ve hafifletmediği gibi bir değişiklik de meydana getirmez (Akman 9).

¹⁷⁰ Mesleki özen ve titizliğe ilişkin olarak bkz Seri X, No:22, 2. Kısım, 3. Bölüm m.14.

¹⁷¹ Birds&Boyle, Company Law 552. Denetçilik mesleği ve etik ilkeleri konusunda ayrıntılı açıklama için bkz. Topçuoğlu, Bağımsız Denetim 116-120.

¹⁷² Bu müeyyidenin gereksiz ve amacı aşan bir müeyyide olduğu yönünde bkz. Moroğlu, Değerlendirme ve Öneriler 181. TK 397/IV de öngörülen denetçilere ilişkin olarak aynı yöndeki düzenleme için bkz. Anonim Şirketler İle Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı m. 4.

¹⁷³ TK Madde Gerekçe 397.

raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra *değiştirilmişse* ve değişiklik *denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse*, finansal tablolar ile, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir ve sonuç raporda özel olarak açıklanır (TK 397/III).

Değişiklik, yıllık kârın kullanılışından, büyük bir müşterinin veya iştirakin iflâsından veya ödeme güçlüğüne düşmesinden doğabilir. Değişiklikler, kâr nakilleri, yedek hesabına tahsisler, karşılıklar gibi rakamsal değişiklikleri gerekli kılabilir. Yeniden denetleme, "tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının hepsini kapsamakla birlikte, bu denetlemenin değişikliğin etkisini gösterdiği belgelere özgülenmesi mümkündür.

Gerekli olduğu halde yapılmayan yeniden denetim, denetimi ve olumlu görüş yazısını geçersiz hâle getirir. Gerekli olduğu halde, yapılmayan değişiklik ise denetleme ile ilgili olmayıp, finansal tabloların ve yıllık raporların geçerliliği ve ilgili organın sorumluluğu ile ilgilidir¹⁷⁴.

E. İBRAZ YÜKÜMÜ VE BİLGİ ALMA HAKKI

Denetçinin denetim faaliyetini yerine getirebilmesi için denetçiye gerekli belgelerin teslim edilmesi ve gerekli açıklamaların da yapılması gerekir¹⁷⁵. Denetçi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine verilmesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunulmasını ister (TK 401/II).

Bu konudaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından denetçinin muhatabı yönetim kuruludur. Yönetim yetkisinin devredilmesi hâlinde yükümlülük Murahhaslara geçer¹⁷⁶. Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin¹⁷⁷, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar (TK 401/I)¹⁷⁸. Denetçinin hazırlayacağı rapor ve görüşlerin temelini bu belgeler oluşturacaktır. Ancak 696 Sayılı KHK'nın 108 maddesi ile TK 401. maddesine

¹⁷⁴ TK Madde Gerekçe 397.

¹⁷⁵ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-43.

¹⁷⁶ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-43.

¹⁷⁷ Yılsonu finansal tablo ve raporlar; yılsonuna ilişkin olduğundan bunların teslim tarihi de en erken yeni yılın ilk günüdür. Söz konusu raporlar olağan genel kurul toplantısında görüşüleceğine göre denetçinin değerlendirme yapabileceği makul bir zaman aralığı içinde teslim edilmesi gerekir.

¹⁷⁸ Gerekçeye göre, defterler, yatırım plânları, teşvik başvuruları, belgeleri, sözleşmeler, müsbet evrak vs. ve envanter, kasa, aktif ve pasif kalemler, ekler birlikte denetime amade tutulmalıdır (m.401).

dördüncü fıkra eklenmiştir. Bu hükme göre terör örgütlerine aidiyeti, iltisakı veya irtibatı nedeniyle 4/12/2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 133 üncü maddesi uyarınca kayyım atanmasına karar verilen şirketlerde, kayyımın ilk defa atandığı mali yıl ve öncesinde yapılan iş ve işlemler ile ilgili olarak TK 401/I'nın ilk cümlesi kapsamında onay yükümlülüğü yoktur¹⁷⁹.

Yılsonu denetiminin *hazırlıkları* için gerektiği takdirde, denetçi gerekli belgelerin sunulması talebini/yetkisini finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Aynı şekilde denetçi bu yetkisini gerekli olduğu takdirde yer alan yetkileri *yavru ve ana şirketler* için de kullanabilir (TK 401/II). Kanunda denetçinin hangi tür bilgi ve belgelerin teslim edilmesi gerektiğine dair bir hüküm yer almamakla birlikte, mizan, gelir gider tablosu, nakit akım tablosu, özvarlık değişim tablosu gibi belgelerin düzenlenerek kendine teslim edilmesini isteyebileceği kabul edilmelidir¹⁸⁰.

Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır. Denetçi, TK 401/I'nın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir (TK 401/III).

Denetçilere bilgi alma hakkının tanınması ile pay sahiplerine bilgi alma hakkının tanınması birbirinden farklı konular olmakla birlikte aynı zamanda birbirlerini de etkilemektedirler. Denetçiye tanınan bilgi alma hakkı denetim faaliyetinin dürüst, tarafsız ve tam bir şekilde yapılmasını temin etmek içindir. Denetçinin bilgi alma hakkını gereği gibi kullanması ile birlikte pay sahiplerinin denetçiden denetimin şekli ve sonuçları hakkında alabileceği bilgiler daha tatmin edici olacaktır. Bu nedenle denetçinin bilgi alma hakkını gereği gibi kullanması pay sahiplerinin bilgi alma hakkının kullanılmasına olumlu yönde etkileyecektir.

Pay sahibinin denetçiden bilgi alma hakkı genel kurul zemininde ortaya çıkar. TK 407/II hükmüne göre, denetçi genel kurulda hazır bulunur. Zira pay sahipleri verilmiş rapor üzerinden görüş açıklanmasını isteyebilirler¹⁸¹. Denetçinin bilgi verme yükümlülüğü, yüklendiği görevden doğar. Pay sahiplerine tanı-

¹⁷⁹ RG. 24/12/2017, S. 30280.

¹⁸⁰ Denetçinin istediği belgelerin yönetim kurulu tarafından teslim edilmemesi konusu aşağıda görüş yazıları (TK 402/IV-b) başlığı altında ele alınacaktır.

¹⁸¹ Tekil, Anonim Şirket 259.

nan bu yetki şirketin (yönetimin/denetimin) gerekli şekilde denetimini sağlamayı amaçlamaktadır¹⁸². TK 437/II'ye göre ise pay sahibi denetçilerden iki konuda bilgi isteyebilir. Bunlardan birincisi, denetimin yapılma şekli, ikincisi ise denetimin sonuçlarıdır. Denetçilere denetimin yapılma şekli, yani uygulanan yöntem, yerinde yönetim yapılıp yapılmadığı, sondaj yolu ile denetime hangi sıklıkta yer verildiği ve kaç uzmanın çalıştırıldığı da dahil denetime ilişkin her soru sorulabilir. Bu sebeple "denetimin yapılma şekli" ibaresine yer verilmiştir. Sonuçlar hakkında bilgi ile, rakamların ve rapordaki ifadelerin yorumu kastedilmiştir.

TK 437/II, denetçinin pay sahibine bilgi vermesini çok sınırlı bir alana özgülemiş gözükmesine rağmen TK 437/III bilgi verilmesinin sınırını, *şirket sırları ile korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye düşmesi* olarak belirlemiştir. Dolayısıyla özellikle üçüncü fıkranın doğal sonucu olarak denetçiler şirket sırlarını açıklamama veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye düşmemesi şartıyla pay sahiplerinin istediği bilgiyi vermekle yükümlüdür. Verilecek bilginin hem özenli hem gerçek hem de hesap verme ilkelere uygun olması gerekir. Ancak eklemek gerekir ki, pay sahipleri de denetçilerden her konuda bilgi isteyemez. Pay sahibi denetçiye sadece sorumlu olduğu konular itibarıyla soru sorabilir. Denetçi ise sorulan soruları yukarıda anılan şartlar gerçekleştiği takdirde bunların gerekli olup olmadığı tartışmasına girmeksizin cevaplandırması gerekir. Aksi takdirde pay sahibine gerekli bilgiler verilmeden alınmış olan bir ibra kararı (TK 424) geçerli olmayacaktır¹⁸³.

İbraz yükümü ve bilgi alma hakkı açısından TK 397/V'de öngörülen denetçi/denetim kurulu üyelerine de benzer yetki ve görevlerin verildiğini belirtmek gerekir. Konu ayrıntılı olarak Anonim Şirketler İle Tarım Satış Kooperatifleri Ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı'nda düzenlenmiştir.

F. DENETİMİN MUHATABI

Bağımsız denetim tüm ticaret şirketlerini kapsamaz. TK'da hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı da belirtilmemiştir. TK'nın anonim şirketleri düzenleyen kısmında yer alan denetime ilişkin hükümlerin hangi şirketleri kapsayacağına ilişkin belirsizlik Bakanlar Kurulu'nun¹⁸⁴ 19/12/2102 tarih ve

¹⁸² Yıldız, Eşit İşlem 174.

¹⁸³ Kaya, Bilgi Alma 177; Turanboy, Ticarî Sır 357.

¹⁸⁴ TK 397/IV ve V hükmü ile bakanlığa ve bakanlar kuruluna tanınmış olan yetkiler 02/07/2018 tarih ve 700 Sayılı KHK ile Cumhurbaşkanlığı'na geçmiştir.

2012/4213 sayılı *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar*'ı¹⁸⁵ ile ortadan kaldırılmış bulunmaktadır.

DenetimKHK. 23/1'de kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetiminin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacağı belirlendikten sonra kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ise m.2-ğ'de tespit edilmiştir. Buna göre, halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları, kamuyu ilgilendiren kuruluşlar olarak kabul edilir¹⁸⁶.

Buna karşın anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümlerinin TK 397/V ve VI fıkraları dışında limited şirkete de uygulanacağı öngörülmüştür (TK 635). Keza kooperatifler için de Kooperatifler Kanunu'nda aksine açıklama olmayan hususlarda Türk Ticaret Kanunu'ndaki anonim şirketlere ait hükümler uygulanır (m. 99). Kooperatifler bakımından limited şirketlerde olduğu gibi bir ayırım yapılmadığına göre anonim şirketin denetimine ilişkin tüm hükümleri kooperatifler bakımından da uygulama imkanı bulması gerekir¹⁸⁷. Limited şirketler ve kooperatifler bakımından öngörülen bu hükümlere rağmen limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, kooperatifler ile kapalı anonim şirketlerin bağımsız denetim kapsamına girmemektedir¹⁸⁸.

KGK ise konuya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararının uygulanması bakımından *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar*'ı belirlemiştir¹⁸⁹. Daha sonra bu karardaki ölçütler üç ayrı değişiklik ile hafifletilmiştir¹⁹⁰. Nihayet ilk kararın yerine yeni bir Bakanlar Kurul Kararı yürürlüğe konulmuştur¹⁹¹. Yeni düzenleme aynı

¹⁸⁵ RG. 23. 01. 2013, S. 28537.

¹⁸⁶ KGK yayınladığı duyuru da kendisinin DenetimKHK 2-g dışında da "öngörülen kriterler çerçevesinde kamuya yararlı kuruluşları belirleme" yetkisinin bulunduğunu açıklamıştır (www.kgk.gov.tr)

¹⁸⁷ Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket için bkz. TK 565/II.

¹⁸⁸ **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku 416, 417. Tek kişilik anonim şirketler ile büyük sermaye şirketi seviyesine ulaşmamış anonim şirketler bakımından bağımsız denetimin öngörülmesine gerek olmadığı yönünde bkz. **Kendigelen**, Değişiklikler 247.

¹⁸⁹ RG. 12. 03. 2013, S. 28585.

¹⁹⁰ İlk değişiklik; 14/03/2014 tarih ve 28941 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. İkinci değişiklik 01/02/2015 tarih ve 29254 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Üçüncü değişiklik ise 19/03/2016 tarih ve 29658 sayılı Resmi Gazete yayınlanmıştır.

¹⁹¹ 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. 26/05/2018 tarih ve S. 30432).

zamanda bağımsız denetim kapsamına giren şirketlerin sayısını artırmıştır. Yeni kararın uygulanması ile ilgili olarak KGK yeni bir karar almıştır¹⁹². Böylece KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçilerin hangi şirketleri denetleyecekleri de ortaya çıkmış bulunmaktadır. Özetle 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile KGK tarafından 14/02/2019 tarihinde alınan karar çerçevesinde bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesi mümkün olacaktır.

Şirketlerin bir kısmı doğrudan denetim kapsamına girerken diğer bir kısmı belirli şartların bir araya gelmesi halinde denetim kapsamına girecektir. Karar da aynı zamanda denetim kapsamına girmeyen şirketlerde belirtilmiştir¹⁹³.

1. Doğrudan Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının I sayılı listede yer alan şirketler doğrudan bağımsız denetime tabidir. Bu şirketler için başka bir şart aranmamaktadır. Bu şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasının nedeni faaliyetlerinin niteliği ile ilgilidir. Bunlar kararda altı grup¹⁹⁴ şeklinde tasnif edilmiştir.

2. Belirli Kriterlere Tabi Olarak Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3/I-b bendinde belirli kriterlere göre bağımsız denetime tabi olan şirketler düzenlenmiştir. Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini birbirini takip eden iki hesap döneminde aşan şirketler takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi-

¹⁹² Konuya ilişkin son değişiklik 14/02/2019 tarihlidir: Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Kurul Kararı (Karar No: 75935942-050.01.04-[01/72], Karar Tarihi: 14/02/2019)

¹⁹³ **Ayhan/Çağlar/Özdamar**, Şirketler Hukuku 378 vd; **Bahtiyar**, Ortaklıklar Hukuku 254 vd

¹⁹⁴ Birinci grup içinde yer alan şirketler şunlardır: 1) 6362 sayılı Kanun uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; a) Yatırım kuruluşları, b) Kolektif yatırım kuruluşları, c) Portföy yönetim şirketleri, ç) İpotek finansmanı kuruluşları, d) Varlık kiralama şirketleri, e) Merkezi takas kuruluşları, f) Merkezi saklama kuruluşları, g) Veri depolama kuruluşları, ğ) Derecelendirme kuruluşları, h) Değerleme kuruluşları, ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler, i) Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.

dir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir¹⁹⁵.

1) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler:

- i) Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası.
- ii) Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası.
- iii) Çalışan sayısı 50 kişi.

2) Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler¹⁹⁶:

- i) Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası.
- ii) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası.
- iii) Çalışan sayısı 125 kişi.

3) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilenler kapsamında olmayan şirketler için eşik değerler:

- i) Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası.
- ii) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası.
- iii) Çalışan sayısı 175 kişi.

3. Bağımsız Denetim Kapsam Dışında Tutulan Şirketler

a) Ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere, 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler.

b) Ekli (I) sayılı listede belirtilenler ile ekli (II) sayılı listenin 5(b) sırasında belirtilen şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az yüzde 50'si devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler

¹⁹⁵ Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslar (KGK, Karar No: 75935942-050.01.04-[01/72], Karar Tarihi: 14/02/2019).

¹⁹⁶ Bu şirketlerde beş grupta toplanmıştır: Birinci grupta yer alanlar şunlardır: 1) Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.

4. Eşiklerin Uygulanmasına İlişkin Esaslar

Şirketlerin denetim kapsamına girip girmeyeceğinin belirlenmesinde temel kriter aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısına ilişkin eşiklerdir. Bu eşiklerin uygulanmasına ilişkin esaslar da 2018/11597 Sayılı Kararda belirtilmiştir (m. 5):

(1) Eşik değerlere tabi şirketler, bu Kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerini art arda iki hesap döneminde aştığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur.

(2) Eşik değerleri aştığı için bağımsız denetime tabi şirket, art arda iki hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığı ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin yüzde 20 veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkar.

(3) Eşik değerlerin aşılp aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından şirketin tabi olduğu mevzuat uyarınca hazırlanmış olan son iki yıla ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınır.

(4) Eşik değerlerin aşılp aşılmadığının belirlenmesinde şirketler bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte dikkate alınır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketlerde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır, iştirakler açısından, iştirake ait söz konusu kalemler şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

(5) Bağımsız denetime tabi şirketlerin ara dönem sınırlı bağımsız denetim yükümlülükleri, mevzuatta hüküm bulunmaması halinde Kurum tarafından belirlenir.

(6) Bu Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye Kurum yetkilidir.

II. DENETÇİ

A. NİTELİKLERİ

1. Genel Olarak

Anonim şirketlerin denetimini yapabilecek kişilerin belirli özelliklere sahip olması gerekir. TK'nın, eTK'dan en önemli farklılıklarından biri de budur. Kimlerin denetçi olabilecekleri TK 400/I de özel olarak düzenlenmiştir. Buna göre denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan *sermaye şirketi*¹⁹⁷ olabilir (DenetimYön 11 vd)¹⁹⁸. TK 124/II hükmüne göre anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır.

Yetkilendirilen denetçi yada denetim kuruluşları KGK tarafından elektronik ortamda tutulan sicile tescil ve ilan edilir (DenetimYön. 17, 18)¹⁹⁹. KGK, denetim kuruluşları ile denetçilerin yetkilendirme şartlarını ayrıntılı bir şekilde ele almıştır (DenetimYön. 13, 14). Dolayısıyla ortakları YMM yada SMMM

¹⁹⁷ 6335 sayılı Kanun, TK'da yer alan *bağımsız denetim kuruluşları* ibarelerinin tümünü kaldırmıştır. Ancak Denetim Yönetmeliği bağımsız denetim kuruluşu ibaresini kullanmaktadır.

¹⁹⁸ **Demirkapı/Meriç** 31. DenetimKHK.2-a'ya göre bağımsız denetçi: "Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre yeminli malî müşavir ya da serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından yetkilendirilen kişileri" ifade eder. Aynı şekilde kurumun yetkileri, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler hâlinde ilân etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak şeklinde sayılmıştır (DenetimKHK.9-ç).

¹⁹⁹ Bağımsız denetçi atama zorunluluğu bulunmadığı halde genel kurul kararı ile denetçi seçen ve bu hususun tescili için başvuran şirketlere ilişkin olarak Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü; ilgililerde yanlış izlenim uyandırılmaması ve tescil edilecek bir olgunun Kanun veya Yönetmelikte dayanağının bulunması gerektiği hususları dikkate alınarak (TSY 27); TK 397/IV hükmü dışında kalan anonim şirketlerin denetlenmelerine ilişkin anılan yönetmelik (TK 397/V) çıkarılıncaya kadar, bağımsız denetime tabi bulunmayan şirketlerin genel kurullarınca denetçi seçimine ilişkin bir karar alınamayacağı ve dolayısıyla böyle bir kararın tescil ve ilan edilemeyeceğini belirtmiştir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, İç Ticaret Genel Müdürlüğü, Sayı: 50035491-433.99-3360, Tarih: 29 Nisan 2013). Şirketler ihtiyari bağımsız denetimi değişik gerekçeler ile ihtiyaç duyabilirler. GTB'nin bu yorumu şirket faaliyetlerini ihtiyari olarak bağımsız denetime tabi tutmak isteyen şirketler için engel oluşturması nedeniyle isabetli olmadığı gibi AŞ genel kurulu bu yönde bir karar almasında yasal bir sakınca da yoktur.

olmayan sermaye şirketi denetçi olamaz. Kanun öngördüğü sistem artık bir meslek ortaklığıdır²⁰⁰.

2. Denetçi Bağımsızlığı

Denetim kuruluşu ve denetçilerin denetim faaliyetini esasen ve şeklen bağımsız olarak yerine getirmesi gerekir (DenetimYön. 22/I)²⁰¹. Denetçi olabilecekleri düzenleyen TK 400 aynı zamanda *denetçilerin ve denetimle ilgili diğer kişilerin* bazı özellikleri taşımaları hâlinde bağımsız olamayacaklarını öngördüğü için onların denetçi olmalarını da yasaklamıştır.

Kanun denetçilerin bağımsızlığını temin etmek amacıyla TK 400’de ayrıntılı hükümler öngörmüştür. Ancak bunlara geçmeden önce bazı hususların belirtilmesinde fayda bulunmaktadır.

Öncelikle, denetçilerin bağımsızlığını temin etmeye yönelik hükümlerin kapsamına *yeminli malî müşavir, serbest muhasebeci malî müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler* de girmektedir. Bu kişilerin; denetçi, mesleği birlikte yürüttükleri kişi/kişiler ve diğer kişiler olmak üzere üç gruptan oluştuğunu belirtmek mümkündür. Zira denetim faaliyeti bir ekip/takım olarak yapılır (DenetimYön. 4/I-c, 27). Bu kişileri nitelendirmek için kısaca *denetçi ve ilgili diğer kişiler*²⁰² tabiri kullanılabilir.

Yasak kapsamına giren kişiler kapsamında zikredilen *bağımsız sermaye şirketi ve bunun ortaklarından biri yada bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler* ibaresinde geçen *çalışan* ibaresini denetçinin “mesleği birlikte yaptıkları kişiler” ile sınırlı tutulması gerekir. Aksi takdirde bağımsız denetim şirketinde büro memuru olarak çalışan kişileri de bu kapsama almak olur ki, bunun denetimin amacı ile bağdaşması mümkün değildir²⁰³. Dolayısıyla denetçinin bağımsız sermaye şirketi olması durumunda bağımsızlık sadece şirkete ilişkin bir özellik değildir. Aynı zamanda *bağımsız sermaye şirketinin ortaklarının yada bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişilerin* bağımsızlığa ilişkin şartları taşıması gerekir.

²⁰⁰ Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları 17-11; Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, Ortaklıklar Hukuku I p. 635

²⁰¹ Şener, Ortaklıklar Hukuku 433, 434.

²⁰² Tekinalp ise bu kişileri “bağımlı kişi” şeklinde isimlendirmiştir (Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları 17-14).

²⁰³ Hopt/Merkt Baumbach/Hopt HGB § 323 No:2.

İkinci olarak, TK 400/I'de sayılan ve denetçilerin bağımsızlığını temin etmeye yönelik yasaklanan hallerin sınırlı sayıda olup olmadığı meselesidir. Kanunda sayılan hususların tadadı ya da tahdidi olması yönünde açık bir işaret olmamakla birlikte, kanunda geçen “aşağıdaki hallerden birinin varlığı” ibaresi sayılan hususların tahdidi olduğu izlenimi vermektedir²⁰⁴. Bize göre sayılanların örnek kabilinden olduğunun kabulü gerekir. Aksi takdirde, hükümde sayılan hususların sınırlı sayıda olduğunun kabul edilmesi birçok kuşkuyu da beraberinde getirecektir. Örneğin denetlenen şirkette pay sahibi olamayan denetçi ve ilgili kişiler acaba tahvil sahibi olabilirler mi? Zira bu tür senet sahiplerinin şirketten beklentileri bulunmaktadır. Ya da hediye ve ağırlamalar denetçi bağımsızlığını ne ölçüde etkileyecektir?²⁰⁵ Ancak belirtilen yasaklamalardan örneğin TK 400/I-c bendinde “denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişi” ibaresinde geçen bağlantı kavramı yasakları genişletmeye elverişli bir hüküm olarak görünmektedir²⁰⁶.

Diğer taraftan kanunda sayılan bu haller denetçi bağımsızlığının ortadan kalktığına dair kesin bir karine oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu hallerin varlığına rağmen bağımsızlığın ortadan kalkmadığı ispat edilemez²⁰⁷. Nitekim kaynak Alman hukukundaki düzenleme de bu şekildedir. HGB 319/III hükmünde denetçinin tarafsızlığını/bağımsızlığını ortadan kaldıran haller tek tek sayılmıştır. HGB 319/II-IV anlamında bir olgunun/olayın varlığı hâlinde taraflılık şüphesinin varlığı aksi ispat edilemez şekilde kabul edilir. Bu durum denetçi meslek hukuku açısından da aynı şekildedir²⁰⁸. Amerikan hukukunda da denetçinin bağımsızlığına özel bir önem verilmekte ve bu çerçevede “Sarbanes-Oxley Act of 2002” dahil pek çok düzenleme bulunmaktadır²⁰⁹. Yasanın amacı denetimde bağımsızlığın ve etkinliğin sağlanarak yatırımcıların korunmasıdır.

²⁰⁴ Yavuz'a göre bu tür durumlarda sınırlı sayıda olmadığını belirtmek için mutlaka “özellikle” tabirinin kullanılması gerekir (Tasarı 367, 368).

²⁰⁵ Köksal, Bağımsız Denetim 283.

²⁰⁶ Aynı şekilde TK 400/I-d. Seri X, No 22 Tebliğinde ise aşağıda bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, yer verilmektedir şeklinde bir hüküm öngörerek bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerin sayılanlarla sınırlı olmadığı ifade edilmiştir. Aynı yönde DenetimYön. 22/III, 22/III-ç.

²⁰⁷ Bu bağlamda şirket genel kurulunun denetçi seçerken dikkatli davranması gerekir. Denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran hallerden birisi ile ilişkisi olması hâlinde bu kişi/şirket denetçi olarak seçilemez. Diğer bir ifade ile şirket denetçinin bu özelliklerini bilerek seçmiş olsa bile kabul edilmiş sayılma gibi bir sonuç ortaya çıkmaz.

²⁰⁸ Ebke, Münchener Kommentar § 323 No:47. Ayrıca bkz. BS WP/v BP m.22 a/II, c. 1) ve HGB 319/III, 319b/I; Demirkapı/Meriç 30

²⁰⁹ PUBLIC LAW 107-204—JULY 30, 2002 116 STAT. 745; news.findlaw.com/cnn/ docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf

TK 400/I hükmü denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran halleri düzenlemiştir (DenetimYön. 22, 26)²¹⁰. Denetçinin bağımsızlığı konusunda çok titiz olan kanun, denetçi ile denetlenecek olan şirket arasında her türlü ilişkiyi denetçiliğe ve etiğe aykırı görmektedir²¹¹. Bu haller yedi başlık altında incelenebilir²¹².

3. Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Haller

a. Ortaklık İlişkisi

Denetçi ve ilgili diğer kişilerin denetlenecek şirkette pay sahibi olmaları hâlinde denetçi olmaları mümkün değildir (TK 400/I-a). Kanunda, denetlenecek şirkette sahip olunacak payın büyüklüğüne ilişkin bir sınırlama söz konusu olmadığına göre denetlenecek şirkette pay sahibi olmak mutlak olarak yasaklanmıştır.

Ortaklığın yasaklandığı durum sadece denetlenen şirket ile sınırlı değildir. Bunun dışında denetçi, denetlenecek şirketle *bağlantısı* bulunan bir tüzel kişi, bir ticaret şirketi veya bir ticarî işletmede yüzde yirmiden fazla paya sahipse ilgili şirketin denetçisi olamaz (TK 400/I-c). Bu düzenlemede *bağlantı* kavramının²¹³ ne anlama geldiği kanunda açıklanmamıştır. Aynı şekilde *denetçilerin ve denetimle ilgili diğer kişilerin* bir ticarî işletme ve ticaret şirketi dışında diğer tüzel kişilerde nasıl pay sahibi olabileceği belirsizdir.

b. İşveren/Çalışan İlişkisi

Denetçi ve ilgili diğer kişiler, denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa (TK 400/I-b) denetçi olarak görev yapamazlar. Dolayısıyla bir kişi denetlenecek bir şirkette yöneticilik yapmış veya çalışmış ise herhangi bir şekilde denetçi olamaz. Bir kişinin denetçi olabilmesi için geçmiş üç yıl içinde denetlenecek şirkette herhangi bir şekilde görev almamış olması gerekir.

²¹⁰ İsviçre'de denetçilerin anonim şirketin iç organı olmasına ve genel kurul tarafından seçilmesine rağmen görevlerini bağımsız olarak yerine getirmeleri gerekir (OR 727c/l; **Karayalçın**, İsviçre 31).

²¹¹ Genel Gerekçe No:129.

²¹² TK'nın denetçi olabilecekleri düzenleyen hükmün kaynağını teşkil eden HGB.319, 2004 yılında değiştirilmiştir. Ancak bu değişiklik TK'ya yansıtılmamıştır. TK ile HGB 319'un eski ve yeni metinlerinin karşılaştırılması için bkz. **Sağmanlı/Cömert**, Denetçi 65, 66.

²¹³ Kaynak HGB 319/I-b'de *bağlantı* kavramı yerine *bağlılık ilişkisi* (verbunden) kavramı tercih edilmiştir. Söz konusu kavramının içeriği ise AktG 15 vd. (Verbundene Unternehmen) düzenlenmiştir. Konu TK bakımından şirketler topluluğu ile ilgilidir. Bu konuda bkz. TK 195 vd.

Aynı şekilde denetlenecek şirketle *bağlantı* hâlinde bulunan veya böyle²¹⁴ bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa (TK 400/I-d) denetçi olamaz²¹⁵. Böylece dolaylı yoldan kurulabilecek olan bir işveren çalışan ilişkisinin de önüne geçilmiş olmaktadır²¹⁶.

Örneğin denetçi, X şirketini denetleyecek ise bu şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir Y işletmesinin çalışanı olamaz. Aynı şekilde denetçi, X şirketini denetleyecek ise bu şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir Y gerçek kişinin yanında çalışamaz.

Bunun dışında bir denetçi TK 400/I hükmünde yer alan (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa, aynı şekilde denetçi olamaz (TK 400/I-g).

c. Diğer İş İlişkileri

Denetlenecek şirketle *bağlantısı* bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse denetçi olamaz (TK 400/I-c).

Denetçinin denetlenen şirket veya işletmenin dahil olduğu şirket topluluğu ile bir menfaat ilişkisinin olmaması gerekir. Hükümde geçen *bağlantı* terimi bu bağlamda ele alınmalıdır²¹⁷. Denetçi denetlenen şirketin/işletmenin içinde bulunduğu şirket topluluğunda bulunan şirket ya da işletmelerin yönetiminde veya temsilinde yer almakta ise doğal olarak şirketin/işletmenin/topluluğun

²¹⁴ Bu bentte geçen veya böyle ibaresinin kaldırılması gerekir. Aksi takdirde TK 400/I-d bendinde veya ibaresine kadar olan kısım bakımından bir anlam verilememektedir.

²¹⁵ Ortaklıkla ilgili olarak Alman hukukunda TK 404/I-d ile örtüşmeyen şu şekilde bir düzenleme yer almaktadır: Denetçi ya da yeminli malî müşavirin kendisi ya da mesleğini birlikte icra ettiği kişi, denetlenecek şirkette pay sahibi ise, denetlenecek şirketle bağımlılık ilişkisi içinde olan ya da *denetlenecek şirketin % 20 den fazla paylarına sahip olan bir işletmede iştiraki* varsa ya da önemsiz sayılamayacak finansal menfaatlere sahipse denetçi denetim faaliyeti yürütemez (HGB 319/I-3). TK 400/I-d'de *çalışma ilişkisinden* söz edilirken kaynak hukukta *ortaklıktan* söz edilmiştir. Kaynak hukukta yer alan *önemsiz sayılamayacak finansal menfaatlere sahip olma* kriteri TK'ya alınmamıştır. Bu eksiklik özellikle denetçilerin ve ilgili kişilerin pay dışında diğer yatırım araçlarını elde edip edemeyeceği noktasını tartışılır hale getirmektedir. Bu tür senetlerin de şirket payları gibi bağımsızlığı ortadan kaldırdığı kabul edilebilir. Zira bu tür senetlere sahip olan denetçi şirketin bilançosu üzerinden birtakım beklentilere girmesi ve bilançoların şekillenmesine etkilenme ihtimali göz önüne alındığında denetçinin tarafsızlığı tehlikeye girecektir (**Sağmanlı/Cömert**, Denetçi 49).

²¹⁶ **Sağmanlı/Cömert**, Denetçi 60.

²¹⁷ *Tekinalp* ise bağlantının, üye/paysahibi/ortak/bayi/büyük ve devamlı tedarikçi/devamlı olarak iş yapılan kişi vb. konumda olan kişiler şeklinde anlaşılması gerektiğini belirtmektedir. Yazara göre, *bağlantı* teriminin kapsamının belirlenmesinde devamlı ve ihmal edilemeyecek menfaat ilişkisi ile somut olayın özellikle dikkate alınması gerekir (Sermaye Ortaklıkları 17-14).

menfaatlerini ön plânda tutması gerekir. Halbuki bu durum denetçilik mesleğinin gerekleriyle bağdaşmaz. Dolayısıyla bu özelliklere sahip birinin denetçi olması mümkün değildir.

Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa, bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir ve ilgili kişinin denetçi olması mümkün değildir (TK 400/I-e). Dolayısıyla şirketin muhasebesini tutan bir malî müşavirin, aynı zamanda şirketin denetimini yapması mümkün değildir. Ancak denetçi, denetim faaliyetleri kapsamında muhasebe kayıtları ile ilgili düzeltme ve iyileştirmeye yönelik önerilerde bulunabilir²¹⁸.

Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için TK 400/I-e bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise, denetçi olamaz (TK 400/I-f)²¹⁹.

Örneğin şirketin defterlerini tutan serbest muhasebeci malî müşavirin kendisi denetçi olamayacağı gibi bir temsilcisi, çalışanı, ortağı da denetçi olamaz. Defterleri tutan serbest muhasebeci malî müşavirin bu işi bir şirket bünyesinde yaptığını varsayarsak²²⁰, şirketin veya ortaklardan birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, şirket yönetim kurulu üyesi denetçi olamaz.

d. Ekonomik Bağımlılık/Gelir ilişkisi

Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz; ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşa-

²¹⁸ **Sağmanlı/Cömert**, Denetçi 62.

²¹⁹ Konu Alman hukukunda daha ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Örneğin, bu kapsamda özellikle denetçinin değerlendirme ve aktüeryal faaliyetlerde bulunmuş olması önemlidir. Değerleme ve aktüeryal faaliyetlerde bulunmuş olma, *şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunması* kapsamında değerlendirilebilecek bir husustur. Diğer örnekler için bkz. HGB 319/III-3; **Sağmanlı/Cömert**, Denetçi 52.

²²⁰ Defterleri tutma yükümlülüğü bizzat tacirin kendine ait bir yükümlülüktür. Tacirin tüzel kişi olması hâlinde yükümlülük yöneticilere veya yönetim kurulu üyelerine aittir. Yöneticiler ve yönetim kurulu ilgili tüzel kişiye ilişkin özel hükümlere göre belirlenir, sorumluluğun da aynı hükümler çerçevesinde saptanması gerekir (TK Madde Gerekeçe 64).

virler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği²²¹, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa TK 400/I-h bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir (TK 400/I-h).

Denetçinin geliri bakımından belirli bir büyüklükte bir şirkete bağımlı olması onun tarafsız davranmasını güçleştirecektir. Kanun koyucu söz konusu düzenleme ile bunun önüne geçmek istemiştir.

e. Yakınlık Durumu

Denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımlıysa denetçi olamaz (TK 400/I-c).

f. Rotasyon

On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir (TK 400/II)²²². Bu şekilde denetçinin şirket ile aidiyet ilişkisi kurması önlenebileceği gibi kendisinden sonra başka birinin denetçi olarak atanabilmesi onun daha bağımsız davranmasına katkıda bulunabilir²²³. Rotasyon açısından SMMM, YMM ya da sermaye şirketi arasında bir ayırım yapılmadığına göre denetçi olarak bunlardan hangisi seçilirse seçilsin rotasyona tabi olduğunun kabulü gerekir. Hatta bağımsızlığın tam olarak temini bakımından sermaye şirketi ile birlikte denetimi bizzat yerine getiren denetçiler de bu rotasyona tabi olmalıdır (DenetimYön. 26). Dolayısıyla denetçinin yeni bir sermaye şirketinde denetçi olarak çalışmaya başlaması hâlinde daha önce denetlediği şirket bakımından TK 400/II hükmünün uygulanabilirliğini koruması gerekir.

Denetim Yönetmeliğine göre üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler (Denetim Yön. 26/I-ç). Bu sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler

²²¹ Denetçiye ilişkin yasağın kaldırılması ile ilgili yetkinin neden Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği'ne verildiğini anlamak güçtür. Bu yetkinin DenetimKHK uyarınca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna ait olması gerekir.

²²² Amerikan hukukunda Sarbanes-Oxley Act of 2002 m. 203 ile denetçi bağımsızlığının sağlanması amacıyla sorumlu ortak baş denetçi ve/veya denetim raporunu gözden geçirerek onay veren ikinci denetçinin, aynı şirkete kesintisiz olarak beş yıldan fazla denetim hizmeti vermeleri yasaklanmıştır.

²²³ Ferreira-Gomes, Auditor 683.

toplula dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna bakılmaksızın, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır (Denetim Yön. 26/II).

g. Başka Faaliyet Yasağı

Denetçi, kural olarak denetlediği şirkete sadece denetim hizmeti verebilir. Bunun dışında bir hizmet veremez. Bu kuralın iki istisnası bulunmaktadır. Bunlar; vergi danışmanlığı ve vergi denetimidir (TK 400/III). KGK, tasdiki²²⁴ de muhtemelen vergi denetimi kapsamında olduğunu kabul ederek yasak kapsamından çıkarmıştır (DenetimYön. 22/V). Denetçi; danışmanlık, muhasebe, hukuk veya diğer bir hizmeti kendisi yapamayacağı gibi yavru şirketi (TK 400/III) veya denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeler (DenetimYön. 22/V) aracılığıyla da yapamaz. Aynı şekilde denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve *kilit yöneticileri*²²⁵ tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir (DenetimYön. 22/V).

h. Diğer Haller

Bağımsızlığı zedeleyen hallerin sınırlı sayıda olmadığı daha önce belirtilmekle birlikte DenetimYön. 22/III-ç'de bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması da ayrıca belirtilmiştir. Bunların neler olabileceği hususu somut olayın Kanunda ve Yönetmelikte bağımsızlığa ilişkin ortaya konulmuş olan ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesiyle tespit edilebilir. Bu konuda özellikle DenetimYön. 22/I'de yer alan esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlığa ilişkin tanımlamanın yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

Yönetmeliğe göre esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır (DenetimYön. 22/I-a).

Yönetmeliğe göre şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve gerçekleri değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibayı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır (DenetimYön. 22/I-b).

²²⁴ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (RG. 02.01.1990, S. 20390).

²²⁵ Kilit yönetici, yönetim organı üyeleri dahil olmak üzere, şirketin faaliyetlerini plânlama, yönetme veya kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişileri ifade eder (DenetimYön. 4/I-m).

B. SEÇİLMESİ

1. Denetim Süresi

Denetçi her faaliyet dönemi²²⁶ için seçilir (TK 399/I). Hüküm emredicidir. Dolayısıyla bir yılı aşan sözleşme yapılması geçersiz olduğu gibi kendiliğinden uzayan sözleşme yapmak gibi hükmü dolaylı olarak aşan uygulamalar da geçersizdir. Buna aykırı olarak verilen raporlar yok hükmündedir²²⁷. Denetim sözleşmesinin bir yıl ile sınırlanmasının nedeni denetçinin görevini daha bilinçli olarak yerine getireceği düşüncesidir²²⁸.

2. Seçim Yetkisi

Denetçiyi seçme yetkisine sahip olan kişilere geçmeden önce denetçinin seçilmesi için öngörülen süre üzerinde durulacaktır. TK 399/I hükmüne göre denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır²²⁹. Bu hükmeye göre, 2020 yılının denetçisinin 31 Aralık 2019 tarihine kadar seçilmesi mümkündür.

Konuya ilişkin ikinci hüküm ise TK 399/VI'dır. Bu hükmeye göre ise faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanunî sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.

TK 399/VI hükmüne 691 Sayılı KHK'nın 8. maddesi ile iki cümle eklenmiştir²³⁰. Buna göre, kayımlık görevi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yürütülen şirketlerde faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi

²²⁶ Faaliyet dönemi veya başka bir kanunî terimle hesap yılı on iki ayı geçemez (TK 66/II). Açılış yılı dışında on iki aydan az faaliyet dönemi olamaz. On iki aydan maksat 1 Ocak 31 Aralık tarihleri arası değildir. Faaliyet döneminin başlangıcı ve sonu işletmenin konusunun özelliğine göre değişebilir (TK Madde Gereke 66).

²²⁷ Ayrıca bkz. TK 397/II.

²²⁸ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-18.

²²⁹ Belirtmek gerekir ki, denetçinin seçilmesine ilişkin işlemler Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığına Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik'in 5/I-ğ hükmü gereğince Bakanlığın denetimi kapsamındadır.

²³⁰ RG. 22/ 06/ 2017, S.30104.

seçilememiş olması halinde denetçi, şirket yönetim kurulunun teklifi üzerine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun ilişkili olduğu Bakan tarafından atanır. Bakan bu yetkisini Fon Kuruluna devredebilir.

Burada vurgulamak gerekir ki, Bakan'a tanınan yetki denetçinin genel kurul tarafından seçilememiş olması hali ile ilgilidir. Diğer bir ifade ile bu tür şirketler bakımından da denetçi seçimine ilişkin temel yetkinin genel kurula ait olduğuna ilişkin kuralda bir değişiklik yoktur.

Ancak yeni getirilen bu hükmün kayyımlik görevi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yürütülen şirketler bakımından, mahkemenin denetçi atama yetkisini tümüyle mi ortadan kaldırdığı yoksa yönetim kuruluna mahkeme yanında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun ilişkili olduğu Bakan'a da başvurma yetkisini mi tanıdığı tartışmaya açıktır.

Gerekçede ise "seçimin her faaliyet yılı için yenilenmesi ve gelecek yılın denetçisinin içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden belirlenmiş olması şarttır. Seçimin zamanına ilişkin hüküm emredicidir" şeklinde açıklama bulunmaktadır. Bu açıklamaya göre denetçinin denetim yapacağı faaliyet yılından önceki yıl tamamlanmadan seçilmesi gerekir. Buna göre 2015 yılında görev yapacak olan denetçinin 31 Aralık 2014 tarihine kadar seçilmesi gerekir.

Denetçinin yılsonuna kadar seçilebileceğine ilişkin hükmün istisnai hallerde uygulanabileceği örneğin şirket kuruluşunda, denetçinin haklı nedenler ile istifa ettiği veya görevden alındığı hallerde geçerli olduğu ileri sürülmekte, denetçinin ilk dört aylık süre içinde atanmaması hâlinde mahkemeye başvurulabileceği bunun dışında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun TK Geçici 3. madde çerçevesinde denetimi internetten izleyeceği ve bu nedenle yılsonunda denetçi atanmasının mümkün olmadığı ileri sürülmektedir²³¹.

Ancak TK 399/I'de öngörülen sürenin istisnai hallerde uygulanacağına dair bir hüküm Kanunda yoktur. Tam tersine TK 399/I de öngörülen süre temel süre izlenimi vermektedir. İkinci olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun internetten denetim yapacağı öngörülmekle birlikte bunun yılın tamamını kapsadığına dair de bir hüküm yoktur. Anılan nedenler ile TK 399/IV hükmünün uygulanabilmesi için dava açma hakkına sahip kimse-lerin mahkemeden denetçi atanmasına yönelik bir talepte bulunmaları gerekir. Dolayısıyla bu kişiler talepte bulunmadığı sürece denetçinin *faaliyet döneminin*

²³¹ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-20. *Köksal* da denetçinin ilk dört ay içinde atanmasını aksi takdirde atamanın mahkeme tarafından yapılması gerektiğini belirtmektedir (Bağımsız Denetim 124).

sonuna kadar genel kurul tarafından seçilmesi mümkündür. Nitekim kaynak HGB 318/IV'deki düzenleme de bu şekildedir.

Diğer taraftan denetçinin bir önceki yıl içinde seçilmesi gerektiğine ilişkin gerekçede yapılan açıklama da tatmin edici değildir²³². Bu kabul edildiği takdirde her yıl faaliyet döneminin sonuna doğru anonim şirket genel kurulunun denetçi seçmek için toplanması gerekir. Buna gerek olmadığı gibi Kanun da bu şekilde yorumlanmaya elverişli değildir. Ancak şirketin istemesi hâlinde faaliyet yılı başlamadan önce de denetçiyi seçmesi mümkündür.

Dolayısıyla anonim şirketin her faaliyet döneminin ilk üç ayı içinde yapacağı olağan genel kurul toplantısında denetçiyi seçmesi makul bir çözüm olarak görünmektedir.

Denetçinin görevi denetleyeceği malî yıl içinde seçilmesiyle başlar ve finansal tablolar ile yıllık raporların teslimi ile sona erer²³³. Finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun teslim zamanı ise hesap döneminin ilk üç ayı olduğu (TK 514), ancak denetçinin daha önce de inceleme yetkisinin bulunduğu ileri sürülmektedir²³⁴. Denetçinin denetim faaliyeti seçilmesiyle başlamakla birlikte esas görevi hesap döneminin bitmesi ile başlar ve genel kurul toplantısının yapılması ile sona erer²³⁵. Ancak bu sonucun TK 399/I ile ne ölçüde uyumlu olduğunun tartışılması gerekir. Zira TK 399/I'e göre denetçi her faaliyet dönemi için seçildiğine göre kural olarak 31 Aralık tarihi itibarıyla görevi sona erer. Ancak yönetim kurulunun hazırlatıp teslim edeceği gerek finansal tablo gerekse yıllık raporlar denetçinin görev süresinin sona ermesinden sonra, yani 31 Aralık tarihinden sonra ancak kendine teslim edilebilir. Bunun dışında denetçinin görüş vermekten kaçınması ya da olumsuz görüş vermesi hâlinde denetçinin görevi bir sonraki yılı kapsayacak kadar genişleyebilir (TK 403/V). Zira burada yeni yönetim kurulunun altı ay içinde yeni tabloları hazırlatıp denetçiye sunması, denetçinin bunları incelemesi ve nihayet bu tabloların genel kurulda görüşülmesi gerekir. Tüm bunların kısa bir zaman içinde olmayacağı aşîkârdır²³⁶.

²³² Çelik, Tasarı 566. *Moroğlu* da seçimin görevin yerine getirileceği faaliyet dönemi başlamadan seçilmesi gerektiğini ileri sürmektedir (Değerlendirme ve Öneriler 186).

²³³ Altay, Bağımsız Denetim 973.

²³⁴ Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları 17-43.

²³⁵ Altay, Bağımsız Denetim 974. Denetim Yönetmeliğinin 29/I- 2. bendine göre denetim sözleşmesinde denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihinin bulunması zorunludur.

²³⁶ Kuruluş, birleşme, bölünme ve tür değiştirme hallerinde denetçinin seçileceği süre konusunda kanunda öngörölmüş özel bir hüküm yoktur. Konunun niteliği de dikkate alınarak sürenin TK 397 vd. göre belirlenmesi gerekir.

Bu nedenle denetçinin görev alacağı sürenin bu çelişkiyi ortadan kaldıracak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir.

a. Genel Kurul Tarafından Seçilme

Denetçiyi seçim yetkisi kural olarak anonim şirket genel kuruluna ait bir yetkidir (TK 399/I; TSY 108/I). Bu yetki şirket bakımından şirket genel kurulu, topluluk bakımından ana şirket genel kuruludur. Genel kurulun bu yetkisi devredilemez niteliktedir (TK 399/I, 408/II-c). Dolayısıyla denetçi seçimi esas sözleşme ile yapılamayacağı gibi yetki tamamen yönetim kuruluna/yöneticilere de devredilemez²³⁷.

Genel kurul tarafından seçilen denetçi ile sözleşmeyi yönetim kurulu yapar (TK 399/I)²³⁸. Yönetim kurulu, *gecikmeksizin*²³⁹ denetleme görevini *hangi denetçiye verdiğini* ticaret siciline tescil ettirir ve TTSG ile web sitesinde ilân eder (TK 399/I). Web sitesindeki ilân yönetim kurulu tarafından yapılmakla birlikte TTSG'deki ilânı yönetim kurulu yapamaz. Bu ilânın ticaret sicili müdürü tarafından yapılması gerekir (TK 35/IV)²⁴⁰.

Denetçi genel kurul tarafından seçildikten sonra, yönetim kurulunun denetleme görevini *hangi denetçiye vermesi* diye bir durumun söz konusu olması gerekir. Denetim görevi zaten genel kurul tarafından belirli bir denetçi seçimi yapılarak belirlenmiştir. Bu nedenle yönetim kurulunun belirlenen denetçi dışında başka biri ile sözleşme yapması zaten mümkün değildir. Bununla birlikte genel kurulun denetçi seçimine ilişkin tek aday belirleme zorunluluğu da yoktur. Seçime ilişkin farklı alternatiflere ilişkin karar alabilir. Ancak bu tür bir ihtimalde yönetim kurulunun denetimi hangi denetçiye verdiğinin bir anlamı olabilir²⁴¹.

²³⁷ HGB.318/I, ikinci cümlesinde limited şirketler bakımından esas sözleşme ile denetçi seçimine ilişkin başka bir düzenlemenin öngörülebileceği belirtilmiştir. Ayrıca bkz. **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-18.

²³⁸ Kanunda denetçinin genel kurul tarafından atanması hâlinde sözleşme yapılması gerektiğini düzenliyor gözüksse bile yönetim kurulu mahkeme tarafından atanan denetçilerle de sözleşme yapması gerekir. Mahkeme kararı kesin olduğuna göre (TK 399/VI) yönetim kurulu denetçi ile sözleşme yapmak zorundadır. Ancak bir görüşe göre denetçilerin denetim görevini kabul etmeleri zorunlu değildir (**Köksal**, Bağımsız Denetim 133). Denetçinin görevi kabul zorunda olup olmadığı ve görevi reddetme yetkisinin kendine tanınması hâlinde nasıl bir yol izleneceğinin açıklığa kavuşturulması gerekir.

²³⁹ Denetçinin genel kurul tarafından seçilmesinden sonra denetim sözleşmesi, Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçildiği hesap dönemi için, denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçiminden itibaren en geç 60 gün içinde yapılır. Bu süre içinde, denetimi üstlenenin yazılı ihtarına rağmen denetlenen işletme sözleşme yaptıktan kaçınırsa, denetimi üstlenen durumu izleyen 10 gün içinde Kuruma bildirir (Denetim Yön. 29/III).

²⁴⁰ **Kendigelen**, Değişiklikler 250.

²⁴¹ Farklı yönde bkz. **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku 425; **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetçi 85.

Doktrinde genel kurulun seçim kararı ile icapta bulunduğu yönetim kurulunun ise görevi denetçiye tevdi ettiği belirtilmiştir²⁴². Genel kurulun karar organı olması ve şirketi yönetim ve temsil yetkisinin yönetim kuruluna ait olması nedeniyle denetçi ile sözleşme yapma yetkisinin yönetim kuruluna ait olması anonim şirket hukukuna uygundur. Eğer genel kurul kararı icap olarak nitelendirilecek olursa denetçinin kabul beyanı ile sözleşmenin kurulması gerekir ki, bu tür bir yorum TK 399/I'deki düzenlemeye uygun düşmemektedir. Kaldı ki, biraz önce de ifade edildiği gibi genel kurul birden fazla denetçiye belirlemiş olması da mümkündür²⁴³.

Genel kurulun denetçi seçimi kararına ilişkin özel bir nisap öngörülmemiştir. Dolayısıyla TK 418 hükmünün burada da uygulanması gerekir. Ayrıca bu hususta TK 618/III-a'nın da dikkate alınması gerekir²⁴⁴.

Belirtmek gerekir ki, mahkemenin ve yönetim kurulunun denetçi seçmesine ilişkin öngörülen haller sınırlı sayıdadır. Bunların dışında kalan tüm hallerde denetçiye seçme yetkisi genel kurula aittir.

Anonim şirketin kuruluşunda ilk denetçi seçimine ilişkin özel bir hüküm öngörülmediğine göre seçim yetkisi genel kurula aittir. Kurucuların bu yönde bir yetkisi yoktur. Ancak limited şirketler bakımından özel hüküm öngörülmuş ve limited şirket sözleşmesinde denetçi seçimini gösterir belgenin de bulunması zorunlu tutulmuştur (TK 586/II-c; 587/I-i)²⁴⁵. Bu nedenle denetçi seçimi için anonim şirket genel kurulunun yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

b. Yönetim Kurulu Tarafından Seçilme

Denetçiye seçme yetkisinin yönetim kuruluna tanınması herhangi bir boşluğa yer vermemek amacıyla öngörülmuş bir hükümdür²⁴⁶. Diğer taraftan yönetim kurulunun denetçi seçimi sadece denetçinin denetim sözleşmesini *feshi ihbarda* bulunması hali ile sınırlıdır. Yönetim kurulunun bunun dışında denetçi seçme yetkisi yoktur.

Denetçinin fesih ihbarında bulunması hâlinde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiye de aynı kurulun onayına sunar (TK 399/IV, IX). Genel kurul, yönetim kurulu

²⁴² **Pulaşlı**, Şerh I § 31, 28, 30. *Köksal* ise konuya ilişkin şu açıklamayı yapmaktadır: "Genel kurul görüşüne sunulan bağımsız denetim kuruluşunu seçerse, yönetim kurulu bağımsız denetim kuruluşuna iş teklifini götürür ve sözleşme görüşmelerine başlanır".

²⁴³ Aynı yönde bkz. **Demirkapı/Meriç** 36.

²⁴⁴ **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku 424. bkz. TK 479.

²⁴⁵ **Kendigelen**, Değişiklikler 251.

²⁴⁶ Ayrıca bkz. HGB 318/IV.

tarafından seçilen denetçiyi onaylarsa denetçi görevine devam eder. Onaylamaması hâlinde ise ne olacağına dair bir düzenleme yoktur. Bir görüşe göre bu durumda da denetçiyi genel kurul seçer²⁴⁷. Yönetim kurulunun denetçi seçimi istisnai bir düzenleme olduğu ve esas seçim yetkisinin genel kurulda olduğu dikkate alındığında yetkinin tekrar genel kurulda olduğunun kabulü gerekir.

Gerçekten *doktrinde* haklı olarak belirtildiği gibi sözleşmenin denetçi tarafından feshedilmesi hem TK 399/VI hem de TK 399/IX'da düzenlenmiştir. Birinci ihtimalde atama yetkisi mahkemeye ait iken ikinci ihtimalde yönetim kurulunun denetçiyi seçmesi ve onaylanması için genel kurula sunması söz konusudur. Dolayısıyla bu düzenleme şekli bazı sorunlara yol açabilir²⁴⁸. Dolayısıyla genel kurulun denetçi seçemediği her ihtimalde yetkinin mahkemeye geçtiği ileri sürülebilir. Ancak yönetim kurulu mahkemeye başvurarak kendisi denetçi atanmasını isteyebileceği gibi denetçiyi seçerek genel kurulun onayına da sunabilir²⁴⁹. Sorunun çözümü denetçinin sözleşmeyi feshetmesi hâlinde atama yetkisinin ya mahkemeye veya yönetim kuruluna tanınmasından geçmektedir. Ancak kanunda bir değişiklik yapıncaya kadar yönetim kuruluna tanınmış olan yetkinin daha özel bir düzenleme olduğu göz önüne alınarak TK 399/IX hükmünün uygulanmasına öncelik tanınabilir²⁵⁰.

c. Mahkeme Tarafından Seçilme

Denetçinin belirli hallerde mahkeme tarafından seçilmesi de mümkündür²⁵¹. Konuya ilişkin TK 399/IV, VI. fıkra hükümleri öngörülmüştür²⁵². Bu başlık altında esasen *altıncı fıkra* incelenecek dördüncü fıkra ise Haklı Nedenin Olması Halinde Yeni Denetçi Seçimi başlığı altında aşağıda ayrıca ele alınacaktır.

²⁴⁷ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-26.

²⁴⁸ **Kendigelen**, Değişiklikler 251; **Köksal**, Bağımsız Denetim 135.

²⁴⁹ *Köksal* denetçinin sözleşmeyi feshetmesine ilişkin TK 399/IX'un öngörülmesi ile sözleşmenin feshine ilişkin yönetim kurulu dışında kalan yönetim kurulu üyeleri ile pay sahiplerinin dava açma haklarının zımnen ortadan kaldırıldığını ileri sürmektedir (**Köksal**, Bağımsız Denetim 135, 136). Ayrıca bkz. **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-26.

²⁵⁰ TK 399/IX'in bir an önce Kanundan çıkarılması gerektiği yönünde bkz. **Şener**, Ortaklıklar Hukuku 435.

²⁵¹ TURMOB ise mahkemenin denetçi atamasına karşı görüş bildirmiştir (TURMOB 23, 24). *Köksal* da denetçi seçiminin mahkemeye tanınmasını isabetli görmemekte ve genel kurulun denetçiyi seçememesi hâlinde bu yetkinin yönetim kuruluna verilebileceğini ve yönetim kurulunun seçtiği denetçiyi genel kurulun onayına sunması gerektiğini ileri sürmektedir (Bağımsız Denetim 133).

²⁵² Burada tekraren belirtmek gerekir ki, Kayımlık görevi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yürütülen şirketlerde faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememiş olması halinde denetçi, şirket yönetim kurulunun teklifi üzerine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun ilişkili olduğu Bakan tarafından atanır. Bakan bu yetkisini Fon Kuruluna devredebilir (TK 399/VI).

aa. Seçilme Nedenleri

Mahkemenin denetçi seçebilmesi için aşağıdaki nedenlerden birinin gerçekleşmiş olması gerekir.

- Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçinin seçilememesi²⁵³,
- Seçilen denetçinin görevi reddetmesi²⁵⁴
- Seçilen denetçinin sözleşmeyi feshetmesi²⁵⁵,
- Görevlendirme kararının iptal olunması (TK 445)²⁵⁶,
- Görevlendirme kararının butlanı (TK 447),
- Denetçinin kanunî sebeplerle görevini yerine getirememesi,
- Denetçinin diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi,
- Denetçinin görevini yapmaktan engellenmesi²⁵⁷.

Mahkemenin kararı kesindir, temyiz edilemez. Mahkeme kararının kesinliği de davayı uzatmamak amacıyla öngörülmüş olan bir hükümdür.

bb. Süre

Mahkemenin denetçi seçebilmesi için faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar²⁵⁸ denetçinin seçilememiş olması gerekir. Bu süre genel kurulun olağan toplantısının yapılmasına ilişkin TK 409/I'de öngörülen üç aylık süre ile de uyumludur. Bir anlamda olağan genel kurul toplantısında denetçi seçiminin de yapılması gerekir. Aksi takdirde dava açma yetkisine sahip kişiler tarafından mahkemeye başvurulabilir.

cc. Davacı

Mahkemenin denetçi atayabilmesi için yönetim kurulunun, her bir yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin talepte bulunması gerekir.

²⁵³ Denetçinin bu süre içinde seçilememiş olmasının nedenleri önemli değildir. Bu genel kurulun toplantı yapmaması/yapamaması olabileceği gibi başka nedenler de olabilir.

²⁵⁴ Denetçinin yönetim kurulu ile anlaşamaması gibi.

²⁵⁵ İstifa kavramının da bu çerçevede değerlendirilmesi gerekir. Denetçinin feshi ihbarda bulunması hâlinde yeni denetçiyi seçme yetkisi yönetim kuruluna aittir (TK 399/IX). Ayrıca bkz. TK 399/VIII.

²⁵⁶ Denetçinin seçildiği genel kurul kararının iptal edilmiş veya butlanına karar verilmiş olması. Ayrıca bkz. Şener, Ortaklıklar Hukuku 423.

²⁵⁷ Hükümdeki "görevi ifadan engellenme" ile, fizikî engelleme ve denetçinin elemanlarının istifası, grev, lokavt vb. durumlar kastedilmiştir (TK Madde Gerekçe 399). *Kendigelen* ise yeni denetçi seçimi için bu gerekçenin isabetli olmadığını asıl olanın denetçinin görevini yapmasını sağlayacak ortamın temin edilmesi gerektiğini ileri sürmektedir (Değişiklikler 250, dn.86).

²⁵⁸ Kaynak HGB 318/IV'de dördüncü aya kadar şeklinde bir ibare yer almamakta bunun yerine *malî yılın bitimine kadar seçilememişse* şeklinde bir ibare bulunmaktadır.

Bunun dışında özel bir şart yoktur²⁵⁹. Her bir davacının dava açma yetkisi diğerlerinden bağımsızdır. Dolayısıyla pay sahipleri de doğrudan dava açabilirler. Ancak yönetim kurulunun pay sahiplerinden farklı olarak dava açma yükümlülüğü bulunmaktadır. Aksi takdirde TK 553 uyarınca sorumluluğu söz konusu olabilir. Anılan kişilerin dışında dava açma yetkisine sahip kimse yoktur.

Davanın hangi süre içinde açılması gerektiğine ilişkin kanunda özel bir hüküm bulunmamaktadır. Doktrinde ise farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, denetçi atama davası ilgili faaliyet dönemi sona ermeden açılması gerekir²⁶⁰. İkinci bir görüşe göre burada denetçi atanmasına ilişkin davanın en geç (hesap) denetçisinin tayininden itibaren üç hafta içinde açılması gerekir²⁶¹. Kanun tarafından özel bir süre öngörülmediğine göre dava açma süresinin, seçilme nedenlerinin niteliğine göre genel hükümler çerçevesinde belirlenmesi gerekir. Örneğin butlana dayalı bir davada, dava açmaya ilişkin bir süre sınırı yoktur.

dd. Davalı

Davacılar davayı şirket tüzel kişiliğine karşı açarlar. Dava pay sahibi tarafından veya yönetim kurulu üyelerinden biri tarafından açılmış ise şirketi yönetim kurulu temsil eder. Ancak dava yönetim kurulu tarafından açılmış ise²⁶², şirketi mahkeme tarafından atanacak olan bir kayyım temsil eder (MK 427/IV)²⁶³.

ee. Yetkili ve Görevli Mahkeme

Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi yetkili ve görevli mahkeme olarak belirlenmiştir. Şirket merkezinin bulunduğu yerde asliye ticaret mahkemesinin bulunmaması hâlinde dava asliye hukuk mahkemesi tarafından görülür (TK 5/II; HMK 2). Mahkeme kararının kesin olduğuna dair TK 399/IV'de altı ve yedinci fıkralarda olduğu gibi bir ifade yoktur. Bu fıkraya da benzer bir ifadenin eklenmesine ihtiyaç vardır²⁶⁴.

²⁵⁹ Karş. için bkz. TK 439.

²⁶⁰ Köksal, Bağımsız Denetim 131.

²⁶¹ Pulaşlı, Şerh I § 31, 33. Yetkili ve görevli mahkemenin belirlenmesi bakımından TK 399'un altıncı fıkrası, sadece dördüncü fıkra da gösterilen mahkemeye atıfta bulunmaktadır. Bunun dışında dördüncü fıkra da yer alan diğer hususlara ilişkin bir atıf yoktur. İkinci görüş ise dördüncü fıkra da yer alan şartların altıncı fıkra bakımından da uygulanmasını kabul etmekte ve dava açma süresine ilişkin sonuç da bu çerçevede ileri sürülmektedir.

²⁶² Yönetim kurulunun tek üyeden oluşması ve bu üyenin de dava açması hâlinde de aynı kural geçerlidir.

²⁶³ Köksal, Bağımsız Denetim 129. Yazar, iki kişilik yönetim kurulunun olması ve davanın bunlardan biri tarafından açılması hâlinde de mahkemenin kayyım ataması gerektiğini ileri sürmektedir (s. 130).

²⁶⁴ Kendigelen, Değişiklikler 251.

ff. Ücret

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir (TK 399/VII). İtirazın doğal olarak mahkemeye yapılması gerekir. Amaç atamanın kısa süre içinde kesinleşmesi ve denetçinin görev ve başlayabilmesidir.

gg. Haklı Nedenin Olması Halinde Yeni Denetçi Seçimi

TK 399/IV, haklı nedenin olması hâlinde denetçinin görevinin sona ermesini düzenlemiş, bunun doğal sonucu olarak yeni denetçi seçimini de düzenlemiştir. Buna göre,

Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;

- Yönetim kurulunun,
- Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin,

istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir *kuşkunun varlığı* hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.

Bir denetçinin görevden alınması, yerine yenisinin atanmış olmasına bağlıdır; yoksa denetçi azledilip daha sonra yerine yenisi atanamaz. Mahkemenin kararı, eşzamanlı olmalıdır. Başka bir deyişle, yönetim kurulu veya genel kurul denetçi ile yapılan sözleşmeyi feshedip kendiliğinden başka bir denetçi atayamaz. Bu ilke, denetçinin bağımsızlığına kesin bir göndermedir. Şirkete sınırsız fesih hakkı tanınmış olsaydı, denetçi, şirket tarafından fesih baskısı altında tutulabilirdi²⁶⁵.

d. Karine

Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir (TK 399/III). Karinenin uygulanabilmesi için anonim şirketin öncelikle konsolidasyona dahil olması gerekir. Özellikle ana şirketin yabancı bir ülkede olması hâlinde hukukî vb. sebepler ile şirket konsolidasyon dışında tutulmuş olabilir. Bu şartların gerçekleşmiş olması hâlinde ilgili ülkede verilen denetçi raporlarının ülkemiz açısından ne ölçüde geçerli

²⁶⁵ TK Madde Gerekçe 399.

olacağı tartışmaya açık bir konudur²⁶⁶. İkinci olarak, topluluk bakımından denetçi seçiminin yapılmamış olması gerekir.

C. DENETÇİ İLE SÖZLEŞME YAPILMASI

Denetçi ister genel kurul tarafından seçilmiş olsun ister yönetim kurulunun teklifi ile genel kurul tarafından onaylanmış olsun isterse mahkeme tarafında atanmış olsun denetçi ile denetim sözleşmesinin yapılması gerekir.

Denetçi ile şirket yönetim kurulu arasında yapılan sözleşmenin niteliği konusunda kanunda açık bir hüküm yoktur. *Gereğede* ise bu sözleşmenin niteliğinin tartışmalı olduğu her ülkenin öğreti ve mahkeme kararları ile belirlendiği ifade edilmektedir. Sözleşmenin niteliği sorununun aynı zamanda sözleşmenin kamusal nitelik taşıyıp taşımadığı ile denetçinin bir tür iç organ olup olmadığına işaret edilmektedir²⁶⁷. Denetçiler ile şirket arasında yapılan denetleme sözleşmesinin²⁶⁸ niteliği konusunda kanunda açık bir hüküm olmadığı gibi doktrinde de bu konuda görüş birliği yoktur. Kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi bu konu doktrine ve yargı kararlarına bırakılmıştır.

Denetim sözleşmesinin tarafları özel hukuk tüzel kişileridir. Denetim sözleşmesi de bir özel hukuk sözleşmesidir²⁶⁹. Denetim sözleşmesine ilişkin TK'da sınırlı sayıda hüküm yer almaktadır. Bu hükümler de örneğin denetçi seçiminin mahkeme tarafından atanması hâlinde ücretin belirlenmesi veya denetim sözleşmesinin feshedilmesi ile ilgilidir. Bunun dışında denetimin nasıl yapılacağına dair düzenlemeler kamu tüzel kişiliğini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılmıştır. KGK denetim sözleşmesinin *asgari içeriğini* belirlemiş ve bu çerçevede örneğin denetim ekibinde yer alan denetçilerin ve yedeklerinin ücret tutarlarının ayrıntılı olarak gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir (DenetimYön. 29, 32, 36).

²⁶⁶ TK Madde Gereke 399.

²⁶⁷ "Denetim sözleşmesinin niteliği, tartışmalı olup her ülkenin öğretisi ve mahkeme kararlarıyla belirlenmektedir. Bu sorunun kapsamına, sözleşmenin kamusal nitelik taşıyıp taşımadığı ile denetçinin bir tür şirket organı olup olmadığı alt sorunları da girer" (TK Madde Gereke 399).

²⁶⁸ TK 399/VIII'de yasal terim olarak *denetleme sözleşmesine* yer verilmiştir. Ancak kanunda geçen bu ibarenin gerekçede aynı şekilde kullanılmadığı görülmektedir. Zira TK 399'un gerekçesinde *denetleme sözleşmesi* ibaresine yer verildiği gibi *denetim sözleşmesinden* de söz edilmiştir (TK Madde Gereke 399). Genel gerekçenin 129. paragrafında ve TK 400'ün gerekçesinde "bağımsız denetim kuruluşu" ibaresi yer almaktadır. Seri: X, No:22 Tebliğinde ise bağımsız denetim sözleşmesi kavramı tercih edilmiştir (bkz. Üçüncü Kısım). TK *denetleme sözleşmesi* ibaresini kullanmayı tercih etmesine rağmen denetim sözleşmesi ibaresi daha yerleşik olması nedeniyle biz de *denetim sözleşmesi* terimini kullanmayı tercih ediyoruz. Ayrıca bkz. **Özkorkut**, Denetleme Kuruluşları 32.

²⁶⁹ Bkz. **Urkan** 82 vd.

Kural olarak denetim sözleşmesi iradi bir sözleşmedir. Tarafların özel hukuk tüzel kişisi olması itibarıyla özel hukuk sözleşmesi gibi görünen denetim sözleşmesinin biraz önce anılan ve kamu hukuku nitelikli düzenlemeler tarafından içeriği büyük ölçüde belirlenmiş olması itibarıyla kamusal nitelik taşıdığı da ifade edilebilir²⁷⁰. Bu sonuç, kanundaki birçok düzenleme ile desteklenebilir. Taraflar bunun aksini kararlaştıramazlar. Örneğin denetçi, şirketi denetlerken onun aleyhine bulgu elde etmesi hâlinde bunları raporunda belirtmek zorundadır. Keza tarafların sözleşmeyi karşılıklı veya tek taraflı olarak feshetmeleri belirli koşullara bağlanmıştır (TK 399/II, IV). Tüm bunların temelinde şirket alacaklılarının ve ortaklarının korunması gerekliliği fikrinin yattığını söylemek mümkündür. Bu nedenle TK 554'te şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına, denetçilere karşı dava açma hakkı tanınmıştır. Doktrinde de denetim sözleşmesi “kamu hukukuna ilişkin düzenlemelerin de uygulama alanı bulduğu kendisine özgü bir sözleşme olarak kabul eden yazarlar olduğu gibi”²⁷¹, bu sözleşmeyi “yarı resmi” bir sözleşme olarak da kabul eden yazarlar da bulunmaktadır²⁷².

Denetçi şirketin hesaplarını usulüne uygun olarak inceleyip bir rapor/görüş hazırlamak ve bu raporu/görüşü yönetim kuruluna sunmakla yükümlüdür (TK 402/VII, 399/VIII, 403/V). Buna karşılık denetlenen şirketin yükümlülüğü ise en başta denetçiye belirli bir ücret ödemektir²⁷³. Kanunda denetçiye ücret ödenmesine dair somut bir hüküm yer almamakta, sadece denetçinin mahkeme tarafından atanması hâlinde ücretin belirlenmesi gerektiğine dair bir düzenleme yer almaktadır (TK 399/VIII). Ancak kanunda açık bir şekilde belirtilmese bile denetçinin ücret alma hakkının bulunduğu açıktır. Keza TK 399/VIII'in gerekçesinde de *ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi* denetçinin sözleşmeyi haklı olarak feshetme hallerinden biri olarak belirtilmiştir.

Nitekim konu Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Denetim sözleşmesinde denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti bulunması zorunludur (DenetimYön. 29/I-f). Keza ücret tarifesini düzenleyen DenetimYön. 32. maddesine göre denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve

²⁷⁰ Denetçiye sözleşme ile (yeni) görevlerin yükletilemeyeceği yönünde bkz. **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-27.

²⁷¹ **Çelik**, Bağımsız Denetim 74; **Ulusoy**, Dış Denetim 159.

²⁷² **Köksal**, Bağımsız Denetim 66.

²⁷³ Ücret ile ilgili olarak bkz. TK 167/I-h. Denetlenen şirketin ücret ödeme dışında da birçok yükümlülüğü bulunmaktadır. bkz. TK 401; 402/IV-b.

kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir. Denetlenen işletmeye ilgili mevzuat uyarınca izin verilen hizmetlerin sağlanması durumunda denetim ücreti bundan etkilenmez. Denetim hizmetleri için Kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir. Ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının Maliye Bakanlığınca o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır. Bunun dışında sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgilerin şeffaflık gereği denetçi tarafından KGK'ya bildirilmesi ve kendi internet sitesinde yayınlaması gerekir (DenetimYön. 36).

Denetçi denetleme sözleşmesi ile denetim faaliyetini yerine getirme ve sonucunu dürüst bir şekilde (TK 403/I) denetim raporu/görüşünde sunma yükümlülüğü altına girer. Dolayısıyla denetçinin hem iş görme fiilini hem iş görme sonucunu üstlendiği kabul edilebilir²⁷⁴. Kanun, yönetim kurulu ile denetçi arasında yapılan denetleme sözleşmesini²⁷⁵ BK'da öngörülen sözleşmelerde olduğu gibi denetçinin tanımı, borçları vb. çerçevede düzenlememiş, ancak denetleme sözleşmesine ilişkin çok sayıda hüküm öngörmüştür. Diğer bir ifade ile kanunda denetim sözleşmesinin kurucu unsurları belirtilmemiştir. Bu bağlamda sözleşmenin adı, amacı, kapsamı, kurulması, tarafları, denetçinin ve denetlenen şirketin borçları ve sözleşmenin feshi örnek olarak verilebilir (TK 397-404). Bu nedenle doktrinde hâkim görüş²⁷⁶ denetim sözleşmesinin *kendine özgü bir sözleşme* olduğu yönündedir²⁷⁷. Denetim sözleşmesinin bu niteliği kazanmasında kamu hukuku yönlerinin bulunması belirleyici bir rol oynamaktadır.

²⁷⁴ **Köksal**, Bağımsız Denetim 66.

²⁷⁵ TK 399 denetçinin seçimi, görevden alma ve sözleşmenin feshini düzenlemiştir. Dolayısıyla kanunda tarafların sözleşme yapmasından ziyade onların seçimine vurgu yapılmıştır. Ancak genel kurulca yapılan seçimin yönetim kurulu tarafından yapılan denetleme sözleşmesi ile tamamlanması gerekir.

²⁷⁶ **Çelik**, Bağımsız Denetim 74; **Ulusoy**, Dış Denetim 159, 160; **Köksal**, Bağımsız Denetim 95 vd.; **Urkan** 105.

²⁷⁷ Bazı yazarlar ise denetçi ile şirket arasında yapılan denetim sözleşmesine vekâlete ilişkin hükümlerin uygulanmasının tereddütle karşılanması gerektiğini belirtmektedir **Arslan**, Tasarı 831; **Başgöl**, Tasarı 831, 832. **Tekinalp** denetim sözleşmesini, eser sözleşmesi niteliğinde bir işgörme sözleşmesi olarak nitelendirirken (Sermaye Ortaklıkları 17-27), bazı yazarlar ise bunun vekâlet sözleşmesi olarak nitelenmesi gerektiğini belirtmektedir (**Pulaşlı**, Şerh I § 31, 35; **Koç**, Tasarı 833, 841). Denetim sözleşmesi kendine özgü bir sözleşme olmakla birlikte vekâlet sözleşmesi niteliğinin ağır bastığı söylenebilir. Her şeyden önce taraflar arasında bir güven ilişkisinin olması gerekir. Zira işin görülmesinde inisiyatif büyük ölçüde vekildedir. Müvekkil ancak güvendiği kişileri vekil olarak atayabilir. Ancak bu güven ilişkisi tek taraflı olmayıp karşılıklıdır. Zira denetçi de denetlediği şirket nedeniyle ciddi bir sorumluluk altına girmektedir. Tarafların karşılıklı olarak birbirlerine güven duymaları sadakat borcunu ve daha özelde sır saklama yükümlülüğünü ortaya çıkarır. Nitekim BK506/II'de kaynak hukuka paralel olarak vekil üstlendiği iş ve hizmetleri, vekâlet verenin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle yürütmekle yükümlüdür şek-

Dolayısıyla denetim sözleşmesine öncelikle TK ve diğer kamu kurumları tarafından belirlenmiş olan kurallar uygulanır. Bu kuralların kapsamı oldukça geniştir. Zira TK konuya ilişkin birçok hüküm öngörmesinin yanı sıra (bkz. TK 398) Kanunun atfı ile uluslararası denetim standartlarının da uygulanması gerekir (TK 397)²⁷⁸. Bunun dışında dürüstlük kuralları ve iş ilişkilerinde geçerli teamül, niteliğine uygun düştüğü ölçüde benzer sözleşmelere ilişkin hükümler ve BK genel hükümleri, içtihatlar ile oluşturulmuş hukuk ve nihayet MK1'in verdiği yetkiye dayanarak hâkimin kendisinin kural koyarak sorunu çözmesi gerekir²⁷⁹.

Bu çerçevede denetim sözleşmesinin hizmet sözleşmesi, vekâlet sözleşmesi ve istisna/eser sözleşmesi ile karşılaştırılmasının yararı olmakla birlikte²⁸⁰, bu çalışmanın sınırlarını aşar²⁸¹. Kaldı ki, denetim sözleşmesi ister vekâlet ister-

linde bir düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla konumuz açısından da özel bir önem taşıyan sadakat borcu bakımından müvekkilin haklı menfaatlerinin olmadığı noktada sadakat borcundan da söz edilemeyeceği açık şekilde düzenlenmiştir.

Vekâlet sözleşmesinde vekilin kişiliği ve mesleki bilgisi özel önem taşır. Şirket ile denetçi arasındaki denetim sözleşmesi bağlamındaki ilişki dikkate alındığında *güven ilişkisinin* olmazsa olmaz nitelikte olduğu görülür. Hatta taraflar arasındaki bu güven ilişkisinin, nitelendirmede özel bir ağırlığının olması gerektiği ileri sürülebilir. Diğer taraftan vekil; edimin ifa şeklini, yerini, zamanını vb. serbestçe belirleyebilir. Bu yetki vekilin uzmanlığı arttıkça ölçüde artacaktır. Bu durum doğal olarak vekilin bağımsızlığı sonucunu doğurur. BK386/II'ye göre, *diğer akitler hakkındaki kanunî hükümlere tabi olmayan işlerde dahi, vekâlet hükümleri cari olur* şeklindeki hükmün gereği olarak da denetim ilişkisinin elverdiği ölçüde vekâlet sözleşmesine ilişkin hükümlerin uygulanacağını kabul etmek yerinde olur.

Vekâletin esasen müvekkil yararına yapılması gerektiği, vekâlet sözleşmesinin sonuca odaklı olmadığı gibi hususlar denetim sözleşmesi bakımından yoruma açık konulardır. Bunun dışında vekâlet sözleşmesinde olduğu gibi şirket denetçiye talimat verme hakkı (BK 505) bulunmadığı gibi, denetim sözleşmesini de her zaman feshetme hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenler ile şirket ile denetçi arasındaki sözleşme tam bir vekâlet sözleşmesi olarak nitelendirilemez. Sonuç olarak denetçi ile şirket arasındaki somut durum aksini haklı göstermedikçe vekâlete ilişkin hükümler denetim sözleşmesine de uygulanmalıdır. (Ayrıntılı bilgi için bkz. **Köksal**, Bağımsız Denetim 76 vd.; **Tandoğan**, C II 392, 407; **Yavuz**, Borçlar Özel 607 vd.). Bunun dışında denetim sözleşmesinin eser sözleşmesi ile hizmet sözleşmesinden de özellikler taşıdığı söylenebilir. Konuya ilişkin olarak bkz. BK 512/I; 569.

Konuyu özel denetçi bakımından ele alan *Narbay*, hukukî ilişkinin anonim şirket ile özel denetçi arasında kurulduğunu ve bu ilişkinin de vekâlet benzeri bir ilişki olarak nitelendirilmesi gerektiğini, dolayısıyla vekâlete ilişkin kuralların denetim ilişkisinin yapısına uygun düştüğü ölçüde uygulanması gerektiğini ileri sürmektedir (Özel Denetim 158 vd; 283, 284). TK Gereke m. 441/I de ise şu açıklama yapılmıştır: *Bu yükümlün dayanağı vekâlet sözleşmesinin vekâletin iyi bir şekilde ve özenle yerine getirilmesidir. Yükümlün yapılış şekli ve kapsamı ile ilgili olarak 404 üncü maddenin birinci fıkrası kıyas yolu ile uygulanır. Buradan hareketle gerekçenin özel denetçi ile şirket arasındaki ilişkiyi vekâlet sözleşmesi şeklinde nitelendirildiği sonucuna ulaşılabilir.*

²⁷⁸ **Köksal**, Bağımsız Denetim 96.

²⁷⁹ **Yavuz**, Borçlar Özel 23.

²⁸⁰ **Aytaç**, Sır Saklama 181.

²⁸¹ Karşılaştırma için bkz. **Çelik**, Bağımsız Denetim 66 vd.; **Köksal**, Bağımsız Denetim 60 vd., Ayrıca bkz. **Urkan Ercan**, Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk, Ankara 2016.

se hizmet sözleşmesi niteliğinde olsun sözleşmeye hâkim olan güven ilkesi gereği tarafların ve konumuz itibariyle denetçinin özellikle dürüst bir şekilde hareket etmesi gerekir. Borç ilişkisi taraflar arasındaki güven ilişkisine dayanır ve bu ilişki sözleşme görüşmelerinin başlaması ile birlikte kurulmuş olur²⁸². Hüküm dayanağını MK2’de bulur²⁸³. Bu nedenle şirket ve denetçi denetim sözleşmesinin müzakeresini yaparken birbirlerini aydınlatmalı ve dürüst davranmalıdır. Taraflar arasındaki sözleşmenin sürekli borç ilişkisi doğurması nedeniyle taraflar arasındaki güven ilişkisi daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Sürekli borç ilişkisi nedeniyle taraflar arasında yoğun ve sıkı bir kişisel ilişki kurulmuş olmaktadır²⁸⁴. Bu nedenle denetçi ortaklık yararına hareket etmek, ortaklığa zarar verecek davranışlardan kaçınmak zorundadır²⁸⁵. Hatta bankalarda olduğu gibi denetçilerin de denetim için başvuran kişilere karşı MK2’den doğan koruyucu nitelikte bir özen borcunun olduğunu kabul etmek gerekir.

Denetçiler, piyasada şirketle sözleşme yapan diğer herhangi bir kişi gibi değildir. Denetçilerin denetim faaliyeti ile şirket, pay sahipleri dâhil üçüncü kişilerin şirket hakkında kanaat sahibi olmaları sağlanmaktadır. Bu anlamda kamunun da önemli bir menfaati bulunmaktadır. Yatırımcılar denetçi raporlarına güvenerek şirkete yatırım yapmaktadırlar. Diğer taraftan şirket, muhasebe sisteminin bütününe denetçilere açmaktadır. Bu durum bile başlı başına denetçi ile şirket arasındaki güven ilişkisinin boyutuna işaret etmektedir²⁸⁶.

Bağımsız denetçilerin denetlenen ortaklığa karşı sadakat/bağlılık borcunun bulunmadığı kabul edilmektedir. Bağımsız denetçilerin temel sorumluluğu şirketin finansal tablo ve raporlarını usulüne uygun olarak denetlemektir. Denetçiler denetimi yaparken dürüst ve tarafsız davranarak denetim sonucunda ortaya çıkan durumu, herhangi bir kişinin doğrudan veya dolaylı çıkarını düşünmeden raporlarında açıklamalıdır. Bu sonuç bağımsız olmalarının bir sonucudur. Bu nedenler ile denetçiler denetim faaliyetini yerine getirirken şirketin menfaatlerini gözetemezler, hatta onların menfaatine aykırı olsa da gerçeği açıklamak zorundadırlar²⁸⁷. Bağımsız denetçi ile denetlenen ortaklık arasında

²⁸² Eren, Borçlar 21.

²⁸³ Önder, Batan Bankalar 131.

²⁸⁴ Seliçi, Sürekli Borç 34.

²⁸⁵ Aytaç, Sır Saklama 182.

²⁸⁶ Taraflar arasındaki bu güven ilişkisinin yoğunluğu, doğal olarak denetçinin sorumluluğunu da artırması gerekir. Ancak TK 404 sorumluluğu artırmak bir tarafa belirli bir miktar ile sınırlama yolunu tercih etmiştir.

²⁸⁷ Köksal, Bağımsız Denetim 78, 79.

bir bağımlılık ilişkisi olmamalı, hatta bu yönde bir şüphe bile bulunmamalıdır²⁸⁸.

D. DENETİM GÖREVİNİN SONA ERMESİ

Şirketin, her faaliyet dönemi için denetçi ile sözleşme yapması gerekir. Dolayısıyla faaliyet döneminin sona ermesi ile birlikte denetçilik görevi de sona erer.

Kanunda denetçinin görevinin sona ermesine ilişkin öngörülen haller sınırlı sayıdadır. Bunların sayısı sözleşme ile genişletilemez²⁸⁹. Kanunda sayılanların dışında DenetimYön. 22/IV'de de bağımsızlığın zedelenmediği hallerin varlığı halinde bu durumun KGK'ya bildirilmesi gerektiği ve KGK'nın onayının alınması suretiyle denetim sözleşmesinin sona erdirilebileceği öngörülmüştür. Aşağıda kanunda sayılan sona erme nedenleri ele alınacaktır.

1. Şirketin Sözleşmeyi Feshetmesi

TK, anonim şirketlerin denetiminde denetçinin bağımsızlığına büyük önem vermiştir. Hatta denilebilir ki, eTK'da var olan denetim sisteminden TK'ya geçişin temel nedeni yeni denetim sisteminde denetçilerin bağımsız olmasıdır. Kanun bu bağımsızlığı temin etme bakımından sözleşmenin feshini genel hükümlerden farklı bir şekilde düzenlemiştir. Düzenlemenin bu haliyle denetçi güvencesi bağlamında öngörülmüş olduğu söylenebilir.

Denetçi şirket genel kurulu tarafından atandıktan sonra kural olarak görevine son verilemez. Diğer bir ifade ile denetçi ile yapılan denetim sözleşmesi kural olarak feshedilemez (TK 399/II, IV). Kural düzenleme bu olmakla birlikte *tarafli davranma* gibi haklı nedenlerin olması²⁹⁰ hâlinde kanun koyucu belirli usullere riayet edilerek denetçinin değiştirilebilmesine imkân tanımıştır²⁹¹.

²⁸⁸ Köksal, Bağımsız Denetim 75.

²⁸⁹ Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları 17-27. Denetçi ile şirketin anlaşmak suretiyle sözleşmeyi sona erdirebilecekleri yönünde bk Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi 98.

²⁹⁰ Taraflar arasındaki güven ilişkisinin zedelenmesi haklı nedenin olması bakımından önemli bir rol oynar. Taraflar arasında sürekli borç ilişkisi bulunması nedeniyle tarafların birbirine güvenleri gerekir. İşte bu güvenin sarsılması hâlinde haklı nedenle fesih durumu ortaya çıkabilir (Seliçi, Sürekli Borç 35). Ancak belirtmek gerekir ki burada haklı nedenle denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi özel şartlara tabi tutulmuştur.

²⁹¹ Denetçinin haklı nedenle görevden alınması dışında faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememiş ise, denetçinin, (1) yönetim kurulunun, (2) her bir yönetim kurulu üyesinin (3) herhangi bir pay sahibinin talebi üzerine aşağıda ele alınacak usul çerçevesinde (TK 399/IV) atanması gerekir. De-

Öncelikle, denetçinin sözleşmesinin feshedilebilmesi için *haklı nedenlerin* olması gerekir. Haklı sebep kanunda tanımlanmamıştır. Gerekçeye göre, “haklı sebep terimi ile önce denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebepler kastedilmiştir: Meslekî yetersizlik (denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği), itibar kaybı vs. gibi. Denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması da haklı sebep sayılır”. Bunun dışında denetçinin geçerli bir nedeni olmaksızın denetim raporunu geciktirmesi ve şirketin bundan zarar görmesi de haklı neden olarak kabul edilebilir. Ancak denetçinin şahsı dışındaki diğer nedenlerin belirli ölçüde denetçiyi de ilgilendirmesi hâlinde söz konusu nedenlerin de denetçinin şahsını ilgilendirdiğinin kabulü gerekir. Buna karşılık, görüş ayrılıkları haklı sebep olarak, ancak somut olay destekliyse kabul edilebilir²⁹². Tehdit ve fiziki engellenmenin haklı neden olduğunda şüphe yoktur. Özellikle bunun ispatı açısından denetçinin suç duyurusunda bulunması faydalı olabilir²⁹³. Haklı sebebe dayalı olarak denetçinin görevine son verilebilmesi için bunun ispatlanmış olması şart değildir, kuşkunun varlığı yeterlidir²⁹⁴. Haklı neden göreve başlamadan önceye ait olabileceği gibi göreve başladıktan sonra da ortaya çıkabilir.

İkinci olarak, denetçinin görevine son verilmesi onun yerine başka bir denetçinin eş zamanlı olarak atanmış olmasına bağlıdır. Mahkeme önce denetçinin görevine son vererek daha sonra başka birini denetçi olarak atayamaz. Diğer taraftan genel kurul ya da yönetim kurulu denetçi ile yapılan sözleşmeyi feshedip başka birini denetçi olarak belirleyemez. Dava açma yetkisine sahip kişiler sadece görevden alınma talebini ileri sürmüş olsalar bile, mahkemenin

netçinin şirket tarafından seçilememesi veya seçilip de görevi kabul etmemesine ilişkin mahkeme tarafından seçilme sürecine ilişkin olarak bkz. HGB 318/IV.

Aynı şekilde yukarıdaki hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanunî sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesinidir (TK 399/VI).

²⁹² Görüş ayrılıkları için bkz. TK 405.

²⁹³ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-28; **Şener**, Ortaklıklar Hukuku 425. *Tekinalp'e* göre şirket tarafından denetçinin çalışmasının engellenmesi, bilgi ve belge verilmemesi, çalışabileceği bir yer gösterilmemesi gibi hallerde denetçinin görevi bırakmaması ve görüş vermekten kaçınması gerekir.

²⁹⁴ Kuşku yerine emare/belirti gibi bir kavramın tercih edilmesi gerektiği yönünde bkz. **Bahtiyar**, Tasarı 843. DenetimYön. m. 22/III'de “bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir” şeklinde bir hüküm öngörülerek, bağımsızlığın zedelendiğine dair bir kanaatin oluşmasını bağımsızlığın ortadan kalkması için yeterli görülmüştür. DenetimYön. 22/III'de bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat'in kime ait olması gerektiğine dair bir açıklama olmamakla birlikte bu kanaatin pay sahipleri (TK 446), yönetim kurulu (TK 446, 399/IV) yönetim kurulu üyeleri (TK 446) ve azınlık (TK 399/IV) tarafından sahip olunması gerektiği düşünülmektedir.

aynı kararında yeni bir denetçi ataması da gerekir. TK 399/IV bir bütün olarak değerlendirildiğinde bu sonuca ulaşmak mümkündür²⁹⁵. Genel kurul ya da yönetim kuruluna bu yetkinin tanınmamasının temel gerekçesi ise denetçi bağımsızlığını temin etmektir. Aksi takdirde denetçi şirket tarafından sürekli olarak fesih baskısı altında kalabilirdi. Kanun koyucu böylece denetçinin görevini bağımsız bir şekilde yerine getirmesini temin etmiş olmaktadır. Yeni denetçiyi belirleme yetkisi mahkemeye ait olduğuna göre, mahkeme yeni denetçiyi belirleyinceye kadar (eski) denetçi görevini devam etmesi gerekir.

Üçüncü olarak, denetçiyi görevden alma ve yerine yenisini atama yetkisi mahkemeye aittir²⁹⁶. Bu mahkeme şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesidir. Mahkeme denetçiyi görevden alma ve yeni denetçiyi atayabilmesi için görevden alınmak istenen denetçi ile ilgilileri dinlemesi gerekir. İlgililerin kapsamına öncelikle yönetim kurulu üyeleri girer. Ancak ilgililer yönetim kurulu üyeleri ile sınırlı değildir. Bunun dışında mahkemenin, denetçinin şahsı ile ilgili haklı nedenler kapsamında gerekli gördüğü kişileri de dinleyebilmesi gerekir²⁹⁷.

Denetçinin mahkeme tarafından atanması hâlinde emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. İtiraz üzerine verilen mahkeme kararı kesindir (TK 399/VII). Hükmün lafzına bakıldığında mahkeme kararının kesinliği sanki yeni atanan denetçi ile ilgili gibi gözükmeyle birlikte düzenlemenin amacı ve hem görevden alma hem de yeni atamanın eş zamanlı olduğu dikkate alındığında mahkeme kararının görevden alınan ve atanan denetçiler bakımından kesin olduğunun kabulü gerekir²⁹⁸. Aksi takdirde davanın uzamasının önüne geçilemez.

Denetçinin görevden alınması ile ilgili olarak genel kurulun görev ve yetkilerini düzenleyen TK 408/II-c hükmüne de değinmek gerekir. Bu hükme göre, kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınmalarına ilişkin genel kurulun görev ve yetkileri devredilemez. Gerekçede ise denetçinin kural olarak genel kurul tarafından seçileceği ve görevden alınacağı ifade

²⁹⁵ Köksal, Bağımsız Denetim 122.

²⁹⁶ HMK 408'e göre, iki tarafın iradelerine tabi olmayan işlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar tahkime elverişli değildir. Sorunun tarafların anlaşması ile veya tahkim yoluyla çözülüp çözülemeyeceği için bkz. Köksal, Bağımsız Denetim 376.

²⁹⁷ Yeni atanan denetçinin görevi kabul zorunluluğunun bulunmadığı yönünden bkz. Özkorkut, Denetleme Kuruluşları 42; Köksal, Bağımsız Denetim 131-134.

²⁹⁸ Aynı yönde bkz. Kendigelen, Değişiklikler 251; Şener, Ortaklıklar Hukuku 426. Farklı yönde bkz. Bilgili/Demirkapı, Şirketler Hukuku 435, dpn 975.

edilmiştir. Ancak söz konusu hükmün TK 399 karşısında uygulanma kabiliyeti yoktur²⁹⁹.

Dördüncü olarak, denetçinin görevden alınması için mahkemeye başvurma yetkisi, esasen yönetim kurulu ve azınlığa aittir. Azınlığı ise sermayenin yüzde onu ya da halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahipleri oluşturur. Yönetim kurulu tarafından açılacak davalar bakımından özel bir şart öngörülmemekle birlikte azınlığın görevden alma ve yeni denetçi atama davasını açabilmesi için; (1) denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, (2) karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve (3) seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır (TK 399/V).

Denetçinin görevden alınması ile ilgili olarak mahkemeye başvurma yetkisine sahip olanlar bakımından, kanunda sayılanlar dışında başka birilerinin de dava açıp açamayacağı hususu tartışılabilir. TK 399/V'in gerekçesine göre, "mahkemeye başvurmaya yetkili olanlar, sınırlı sayı ilkesine göre gösterilmiştir. Esas sözleşme ile dava açma yetkisine sahip olanların kapsamı genişletilemez ve azlığa ilişkin yüzde yükseltileme yönünde değiştirilemez. Ayrıca başvuruda bulunacakların fıkranın son cümlesindeki şartları taşımaları gerekir".

Hükmün gerekçesinde kanunda sayılanların sınırlı sayıda olduğu belirtilmesine rağmen söz konusu gerekçe TK 399/V'e ilişkin olarak yazılmıştır. Dava açma yetkisine sahip olanlar esasen TK 399/IV'de sayılmıştır. Dolayısıyla TK 399/V'in gerekçesinde *esas sözleşme ile yetkililer çevresi genişletilemez* şeklinde yapılan açıklamanın bir geçerliliğinin olmaması ve esas sözleşme ile dava açma yetkisine sahip kişilerin kapsamının genişletilmesi mümkün olması gerekir³⁰⁰. Zira hükmün amacı bu tür bir sınırlandırmayı zorunlu görmediği gibi lafzından da sınırlandırma yönünde bir anlam çıkmamaktadır.

Ancak azınlık ile ilgili olarak TK 399/V'in gerekçesinde oranın yükseltileme yönünde değiştirilemeyeceği veya TK 399/V'de azınlığın dava açması için öngörülen şartların bulunması gerektiği yönündeki açıklamaların isabetli olduğunun belirtilmesi gerekir.

²⁹⁹ Aynı yönde bkz. **Köksal**, Bağımsız Denetim 377. Farklı yönde bkz. **Şener**, Ortaklıklar Hukuku 434. Ayrıca bkz. **Pulaşlı**, Şerh I § 31, 40. TK 616/I-c bendine göre, topluluk denetçisi de dahil olmak üzere, denetçilerin atanmaları ve görevden alınmaları, genel kurulun devredilemez yetkileri arasındadır. Ancak anonim şirketler bakımından öngörülmüş olan sonucun limited şirketler bakımından da geçerli olması gerekir. Ayrıca bkz. **Kendigelen**, Değişiklikler 249, dn.84.

³⁰⁰ Farklı yönde bkz. **Köksal**, Bağımsız Denetim 376; **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku 432

Ayrıca belirtmek gerekir ki, davada basit yargılama usulü uygulanır (TK 1521).

Beşinci olarak, kanun koyucu görevden alma ve yeni denetçi atama davasını belirli bir süre ile sınırlamıştır. Buna göre, görevden alma ve yeni denetçi atama davasının, denetçi seçiminin TTSG’de *ilânından itibaren üç hafta*³⁰¹ içinde açılması gerekir (TK 399/V)³⁰². Doktrinde üç haftalık sürenin hak düşürücü süre olduğu ifade edilmektedir³⁰³. Davanın açılması için gerekli olan üç haftalık sürenin denetçi seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde *ilânından itibaren*³⁰⁴ başlaması önemli sorunları ortaya çıkaracak niteliktedir³⁰⁵. Düzenleme genel kurul tarafından yapılan seçimden sonraki dönemi esas alarak bir süre belirliyor gözükmeyle birlikte üç haftalık sürenin geçmesinden sonra haklı sebebin ortaya çıkması hâlinde davacıların hangi süre içinde dava açmaları gerektiği belirsizdir. Bu nedenle haklı sebep üç haftalık sürenin geçmesinden sonra ortaya çıksa bile denetçi hakkında *hemen* dava açılabilmesi gerekir³⁰⁶.

Altıncısı, denetçinin haklı nedenle görevden alınması sadece genel kurul tarafından seçilen denetçilere ilişkin bir husus değildir. Denetçi hangi yöntemle seçilirse seçilsin yukarıda anılan şartların gerçekleşmesi hâlinde denetçinin görevden alınması mümkündür³⁰⁷. Her ne kadar TK 399/IV ve V seçilmiş denetçiden söz etmiş olsa bile haklı sebeplerin olması hâlinde denetçinin görevden alınabilmesi gerekir.

2. Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi

Denetim sözleşmesi şirket tarafından istenildiği zaman sona erdirilemediği gibi denetçi tarafından da sona erdirilemez.

³⁰¹ Sürenin hak düşürücü süre olduğu yönünde bkz. **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-32; **Köksal**, Bağımsız Denetim 380, 381; **Koç**, Tasarı 835. Sürenin yetersiz olduğu yönünde bkz. **Arslan**, Tasarı 835, 836. *Bahtiyar* ise haklı sebebin ortaya çıkması bakımından üç haftalık sürenin yetersiz olduğunu belirtmektedir (Tasarı 842).

³⁰² HGB 318/III’de ise iki haftalık bir süre öngörülmüştür. *Kendigelen’e* göre kuşkunun varlığını görevden alma için yeterli kabul ettikten sonra dava açmayı TTSG’de yapılan ilândan itibaren üç hafta ile sınırlamak çelişkili bir yaklaşımdır. Ayrıca üç haftalık süre geçtikten sonra da denetçinin tarafı davranması mümkündür (Değişiklikler 249, dn.85).

³⁰³ **Şener**, Ortaklıklar Hukuku 437.

³⁰⁴ Üç haftalık sürenin Türkiye Ticaret Sicilinde Gazetesindeki ilândan itibaren başlamasının sakıncaları için bkz. **Köksal**, Bağımsız Denetim 380, 381.

³⁰⁵ **Köksal**, Bağımsız Denetim 378.

³⁰⁶ bkz. HGB 318/III.

³⁰⁷ *Tekinalp’e* göre, “mahkemenin atadığı denetçinin kişiliğinden doğan bir haklı sebebin bulunması hâlinde bu sebep mahkemeye bildirilir ve mahkeme gereğini yerine getirir” (Sermaye Ortaklıkları 17-32).

Denetçi denetleme sözleşmesini iki nedenle feshedebilir (TK 399/VIII).

Birincisi, haklı bir sebep varsa denetçi denetim sözleşmesini feshedebilir. Haklı sebepler; çalışma şartlarının müsait olmamasından, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesinden, denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesinden doğabilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz (TK 399/VIII). Benzer bir durumun denetim raporuna ilişkin olarak ortaya çıkması durumunda bunun haklı sebep teşkil edip etmeyeceği belirsizdir.

İkincisi ise kendisine karşı görevden alınma davasının açılmış olmasıdır. Görevden alınma davası açılmışsa, denetçinin davanın sonuçlanmasını beklemeye zorunluluğu yoktur. Görevden alma davası ise haklı sebeple açılabilir. Bu nedenle gerçekte denetçi sözleşmeyi tek bir sebeple (haklı nedenle) feshedebilir. Ancak bu ihtimalde şartları varsa denetçi, denetim sözleşmesinin süresinden önce sona ermesi nedeniyle tazminat davası açabilir (BK 112)³⁰⁸.

Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi sözleşmenin feshi için mahkemede dava açmak zorunda değildir. Fesih beyanı şirkete ulaştığı takdirde denetçinin görevi de sona erer³⁰⁹. Kaldı ki, kanun koyucu denetçinin sözleşmeyi feshetmesi ile ilgili TK 399/IV'e benzer bir hüküm öngörmemiştir.

Belirtmek gerekir ki, konuya ilişkin TK 399/VI ile IX arasında çelişkiler bulunmaktadır. Altıncı fıkra da denetçinin sözleşmeyi feshetmesi için dava açması gerektiği sonucu çıkmakla birlikte dokuzuncu fıkra da denetçinin fesih ihbarında bulunması halinde fesih beyanının doğrudan yapılması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Zira TK 399/IX'a göre, denetçinin fesih ihbarında bulunması ile birlikte yönetim kurulunun hemen geçici bir denetçi seçmesi ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine sunması gerektiğine işaret etmektedir. Dolayısıyla denetçinin fesih ihbarı yönetim kuruluna ulaşmakla birlikte sonuçları da ortaya çıkmaktadır³¹⁰.

³⁰⁸ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-31; **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetçi 97.

³⁰⁹ Konuya ilişkin olarak bkz. **Pulaşlı**, Şerh I § 31, 47; **Çelik**, Tasarı 571; **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetçi 97. Denetçinin ancak fesih davası açarak sözleşmeyi feshedebileceği yönünde **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-29; Denetçinin sözleşmeyi dava yoluyla feshetmesi gerektiği ancak Kanunda bu şekilde düzenlenmediği yönünde **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku 431.

³¹⁰ Aynı yönde **Köksal**, Bağımsız Denetim 384, 385. Diğer taraftan TK 399/IX'da altıncı fıkraya yapılan atfın sekizinci fıkraya yapılması gerektiğini ileri süren görüş olduğu gibi (**Kendigelen**, Değişiklikler 251; **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetçi 87) altıncı fıkraya yapılan atfın doğru olduğunu belirten görüş de bulunmaktadır (**Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-25, dn 7). Bu çelişki TK 399/IX'daki atfın sekizinci fıkraya

Denetçinin hangi süre içinde fesih beyanında bulunacağına dair kanunda özel bir hüküm öngörülmediğine göre uygun bir zaman içinde yapılması gerekir.

Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402 nci maddeye uygun bir rapor hâline getirilerek genel kurula verilir³¹¹.

Denetçi kanunda belirlenen şartlar oluşmamasına rağmen sözleşmeyi feshetmiş ise veya bu şartlar oluşmakla birlikte fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmamış veya bu sonuçlar TK 402'ye uygun bir rapor hâline getirerek genel kurula vermemiş ise TK 554'e göre sorumlu olur³¹².

III. DENETİM RAPORU VE GÖRÜŞ YAZILARI

A. DENETİM RAPORU

TK 402/I öncelikle denetçinin hazırlayacağı raporun *şekline* ilişkin bir düzenleme yapmıştır. Buna göre denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler (TK 402/I). Bu şekilde hazırlanmış olan raporun açıklık ilkesine uyması ve geçmiş yıl ile karşılaştırmayı içermesi gerekir.

Denetçi denetim raporunu hazırlarken incelemesi gereken tablo/raporlar özel olarak sayılmıştır. Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun *finansal tablolarını* esas alır (TK 402/III). Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki *yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri*, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir (TK 402/II)³¹³.

Raporun *içeriğine* gelince öncelikle, raporda şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıkla-

yapıldığı ve TK 399/VI'da geçen sözleşmenin feshini göreve başlanmamış denetçi ile sınırlı tutularak çözülebilir. Ancak TK 399/VI'da göreve başlanmamış denetçi ile ilgili olduğuna dair bir açıklama olmadığı gibi aynı fıkra "denetçinin görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi" şeklindeki örnekler denetçinin görev yapmaya başladığına işaret etmektedir. Dolayısıyla bu çözümün de tatmin edici olmadığını kabul etmek ve konuya ilişkin sorunu yasal olarak çözmek gerekir. Konuya ilişkin DenetimYön. 29'da da bir çözüm öngörülmediğini belirtmek gerekir.

³¹¹ Denetçinin sözleşmeyi feshetmesi hali için bkz. TK 399/VI, IX.

³¹² Ayrıca bkz. DenetimKHK 24; Bank 33/I; SerPK 63; DenetimYön. 44.

³¹³ Ayrıntılı açıklama için bkz. Çelik, Tasarı 575 vd.

nır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin tahlil yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir (TK 402/III).

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 edilir (TK 402/IV)³¹⁴.

Ancak TK'nın 378 inci maddesi uyarınca yönetim tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinde eksiklik bulunmasının, finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi görüşü üzerinde etkisi yoktur³¹⁵. Dolayısıyla riskin erken saptanması ve yönetimi açısından kurulacak olan komite çalışmalarının, bağımsız denetçinin görüşünün oluşmasında belirleyici bir etkiye sahip olmadığını ifade etmek mümkündür.

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

- Öngörülen hesap plânına uygun tutulup tutulmadığı,
 - Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığı,
- belirtilir (TK 402/V).

Raporun esas bölümünde TK 398/IV'de işaret edilmiş olan risk yönetimine ilişkin bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir (TK 402/VI). Nihayet denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar (TK 402/VII). Bunun dışında denetçi raporunun şirketin internet sitesinde yayınlanması gerekir (TK 1524/I-j).

³¹⁴ Denetim raporuna ilişkin olarak bkz. Seri X, No: 22, 29. Kısım.

³¹⁵ Riskin Erken Saptanması Sistemi Ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, RG. 18 Mart 2014, S. 28945, m. 10/I.

Denetim raporunun *olumlu*, *sınırlı olumlu*, *olumsuz* ve *kaçınma* şeklinde olabileceği doktrinde ifade edilmekle birlikte³¹⁶ konuya ilişkin henüz yasal bir düzenleme yapılmaması nedeniyle bu tür bir ayrıma gidilmemiştir.

B. GÖRÜŞ YAZILARI

Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir (TK 403/I)³¹⁷. Görüş yazısı, denetçinin ayrı bir yazı vererek sonuç açıklamasıdır. "Görüş" sözcüğü öznel bir değerlendirmeyi değil, uluslararası standartlara göre varılan neticeyi ifade eder.

Denetlemeye ilişkin hükümlerin temelinde yatan düşünce, yılsonu finansal tablolarının "sonuç belirleme" işlevine uygun olup olmadığının denetçi tarafından açıklanmasıdır. Denetçi, genel kurula, yılsonu finansal tablolarının gerçeği yansıtır yansıtmadığını, gösterilen kâr ve zarara güvenilip güvenilmeyeceğini bildirmelidir³¹⁸.

Denetçi sonuçta görüşünü üç yazıdan birini vererek veya görüş vermeyecek açıklar:

- Olumlu görüş yazısı,
- Sınırlı olumlu görüş yazısı,
- Olumsuz görüş yazısı,

³¹⁶ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-48. *Köksal* ise rapor ve görüş bakımından bir ayırım yapmamış ve değerlendirmelerini *görüş* üzerinden açıklamıştır (Bağımsız Denetim 283).

³¹⁷ TK'da denetim raporu ve görüş yazısı farklı maddelerde düzenlenmiştir. Gerekçede ise görüş yazısındaki yazı terimi kullanımının gerekçesi şu şekilde açıklanmıştır: "Yazı" teriminin tercih edilmesinin sebepleri şunlardır: (1) "Rapor" denilseydi, 402'nci maddedeki denetçi raporuyla karışabilir, hattâ onun bir sonucu olarak görülebilirdi. Oysa Tasarının amacı, denetçinin *ayrı bir yazı vererek* sonuç açıklamasıdır (m. 403). Gerekçede belirtildiğinin aksine TK 402/III'te açıkça "yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır" denildiğine göre, denetim raporunda da görüş açıklanmaktadır. Bize göre denetim raporu ve görüş yazıları aynı konuyu düzenlemektedirler. Dolayısıyla kanundan birinin çıkarılması gerekir. Nitekim doktrinde yapılan çalışmalarda da bu iki kurumun ayrı ayrı gerekli olduğuna dair bir açıklamaya rastlanmadığı gibi rapor ve görüş terimleri birbirinin yerine geçecek şekilde kullanıldığına dair pek çok örnek vermek mümkündür (bkz. **Altay**, Bağımsız Denetim 980 vd; **Köksal**, Bağımsız Denetim 285 vd.). *Çelik'e* göre ise denetim raporunda açıklamalar, görüş yazısında ise değerlendirmeler yer alır (Tasarı 579).

Diğer taraftan hem denetim raporu hem de görüş yazısı yönetim kuruluna sunulur ve görüş yazısı daha sonra genel kurula sunulur (TK 402/V; 403/V). Kanunda denetim raporunun genel kurula sunulacağına dair bir hüküm yoktur (Aksi yönde bkz. **Altay**, Bağımsız Denetim 978). Genel kurulun belirli kararlar alması görüş yazısına bağlı olmasına karşın denetim raporunun bu anlamda bir etkisi yoktur. Ayrıca bkz. TK 399/VIII.

³¹⁸ TK Madde Gerekçe 403.

- Görüş yazısı vermekten kaçınma.

Yukarıdakilerin dışında bir yazı örneğinin ihtirazi kayıtlı görüş verilmesi mümkün değildir. Yazıların *gerekçeli* olması gerekir.

Burada son olarak şirket ile denetçi arasında görüş ayrılığının bulunması bulunmasını düzenleyen TK 405’de işaret etmek gerekir. Buna göre, şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir. Dava giderlerinin ise şirket tarafından karşılanması gerekir. Hükümde açıkça belirtilmemekle birlikte mahkemenin burada bir uzman görüşünden yararlanması gerekir³¹⁹.

Denetçi denetim faaliyeti nedeniyle şirkete ait birçok belgeyi inceleme ve şirketle ilgili önemli kararlar alma yetkisine sahiptir. Denetçi görüşünü oluşturma aşamasında yönetim kurulu ile görüş ayrılığına düşebilir. Denetçinin doğru olmayan yorumu onun sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmasına sebep olabilir. Amaç görüş ayrılıklarının ortaya çıkması hâlinde şirketi kaçınma ve olumsuz görüş yazılarının ağır sonuçlarından kurtarmaktır. Dolayısıyla burada bir *yorum davasına* yer verilmiştir. Bu tür bir dava HMK’da düzenlenmiş değildir³²⁰. TK 405’de görüş ayrılığının ortaya çıkması ve bunun giderilmesi için mahkemeye başvurulabilmesi istisnai bir yoldur. Bu hükmün dar yorumlanması ve sadece şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin görüş ayrılıklarında mahkemeye başvurulabilmesi mümkün olmalıdır.

1. Olumlu Görüş Yazısı

Denetçi olumlu görüş yazısında, TK 398 ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer *gereklilikler*³²¹ 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 (TK

³¹⁹ Altay, Bağımsız Denetim 976.

³²⁰ Kendigelen, Değişiklikler 258.

³²¹ Diğer *gereklilikler* ibaresi ile neyin kastedildiği açık değildir.

403/I) Kanunda geçen “gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıtmaya kriteri “önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlar” şeklinde yumuşatılmıştır (DenetimYön. 30).

Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir. Görüş, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır (TK 403/II).

Olumlu görüşün sonucu ise tabloların sonuçları hakkında genel kurulun karar (kar, zarar gibi) alabileceği anlamına gelir ve bu sebeple yöneticilerin ibrası için hem esas olur, hem de dayanak oluşturur. Denetçinin olumlu görüş açıklaması ile birlikte yönetim kurulunun finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporunun kanun, esas sözleşme ve muhasebe standartlarına uygun olduğu anlamına gelir. Ancak bu durum yönetim kurulu üyeleri aleyhine sorumluluk davacı acımasını engellemez³²².

2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

Denetçinin çekincelerinin bulunması hâlinde olumlu görüş yazısı sınırlandırılabilir (TK 403/III)³²³. Sınırlı olumlu görüş yazısında yer alan "sınırlı", denetçinin kendisini sorumluluktan korumak için koyduğu çekinceleri ifade etmez, sonuçlara ne kadar ve ne ölçüde dayanılabileceğini gösterir. Bu yazı denetçinin vardığı sonucun esas itibarıyla, hatta büyük çapta *olumlu* olduğunu ifade eder³²⁴. Sınırlanmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir (TK 403/III). Yönetmelikte ise hangi hallerde sınırlı olumlu görüş verileceği Kanundan biraz farklı ifade edilmiş ve “önemli” sayılabilecek hallerde de sınırlı olumlu görüş verilebileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğe göre denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş verilebilir (DenetimYön. 30/I-b). Sınırlamanın konusu, kapsamı

³²² Bahtiyar, Ortaklıklar Hukuku 265.

³²³ Bazı yazarlar ise bu durumu şartlı görüş olarak nitelendirmektedir (Köksal, Bağımsız Denetim 285; Topçuoğlu, İşlem Denetçisi 72; Çelik, Bağımsız Denetim 92; Ulusoy, Dış Denetim 152).

³²⁴ TK Madde Gereke 403.

ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir (TK 403/III)³²⁵.

Örneğin, TMS gereği gibi uygulanmış olup da, sadece sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen bazı aykırılıklar varsa; temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermeler mevcut değilse; belgesiz kayıt yapılmamışsa, dayanak belgeler sahte değilse, envanterle oynanmamışsa; aykırılıklar önemli tutarlara varmayan, ihmâl edilebilen tahsil/tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalardan, iskontolardan, değer düzeltmelerinden hatta aktifleştirmelerden doğuyorsa, sınırlı olumlu görüş verilebilir.

Sınırlı olumlu görüşün sonucu ise, sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (TK 403/V)³²⁶.

3. Olumsuz Görüş Yazısı

Şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun; TMS ile Kanuna ve/veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını ifade eder. Diğer bir ifade ile yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş verilir (DenetimYön. 30/I-c). Örneğin yolsuzluk yapılması yada kar ve zararın gerçeği yansıtması olumsuz rapor vermek için yeterli neden olarak kabul edilebilir. Bu yazı yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak kabul edilebilir. Olumsuz görüş yazısının sonuçlarının yöneticiler ve şirket açısından ağır olması nedeniyle denetçi ancak, büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması hâlinde olumsuz görüş yazısı vermelidir³²⁷.

4. Görüş Vermekten Kaçınma

Şirket defterlerinde, denetlemenin TK 397 vd. hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına imkan vermeyen ölçüde *belirsizliklerin* bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda tehdit ve fiziki³²⁸ engelleme gibi önemli *kısıtlamaların* yapılması yada denetçi görüşüne

³²⁵ Sınırlı (şartlı) Olumlu Görüş Yazısına ilişkin olarak bkz. Seri X, No: 22, 30. Kısım.

³²⁶ Altay'a göre, genel kurulun talimatı ile yönetim kurulu tarafından da bu aykırılıklar giderilebilir (Bağımsız Denetim 979).

³²⁷ Olumsuz Görüş Yazısına ilişkin olarak bkz. Seri X, No: 22, 30. Kısım.

³²⁸ Bu gibi hallerde denetçinin suç duyurusunda bulunması gerektiği aksi takdirde haklı sebebe dayanmasının güç olacağı yönündeki görüş için bkz. **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 17-28.

dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği hallerde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Kamu Gözetim Kurumu, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler (TK 403/IV; DenetimYön 30/I-ç).

5. Olumsuz Görüş ve Görüş Vermekten Kaçınmanın Sonucu

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Genel kurulun karar alması halinde pay sahipleri kararın iptali için mahkemede dava açabilir (TK 445, 446)³²⁹. Çünkü denetlenen yılsonu finansal tablolarının, faaliyet döneminin sonuçlarını belirlemediği, belirlemeye uygun olmadığı anlaşılmıştır. Açıklanan sonuçlar, başka bir anlatımla, kâr veya zarar gerçek değildir; gerçek sonucu yansıtmamaktadır. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren *dört iş günü içinde*, genel kurulu toplantıya çağırır³³⁰ ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş ise eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir³³¹. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu³³² ile birlikte genel kurula sunar (TK 403/V). Yönetim kurulu dört iş günü geçtikten sonra da genel kurulu toplantıya çağırabilmesi gerekir. Genel kurul toplantısının hangi süre içinde yapılacağına dair bir açıklama kanunda yer almamakla birlikte³³³, toplantının bu süre içinde yapılması gerektiği ifade edilmektedir³³⁴.

³²⁹ **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetim 155.

³³⁰ Bu toplantı olağanüstü toplantıdır. Toplantıya çağırının bu süre içinde yapılması gerekir. Yoksa toplantı daha sonraki bir tarihte yapılabilir.

³³¹ Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçeceğine göre, mevcut yönetim kurulu üyelerini yeniden seçebilmesi mümkün olmamalıdır. Bu yönden yasal düzenleme isabetli değildir. Aynı yönde **Şener**, Ortaklılar Hukuku 453; **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku 440, dñ 988. Aksi yönde bkz. **Altay**, Bağımsız Denetim 980, 981. Ayrıca bkz. **Pulaşlı**, Şerh I § 31, 81.

³³² Denetim raporu yönetim kuruluna sunulduğuna ve genel kurula sunulan görüş yazısı olduğuna göre burada geçen ibarenin de görüş yazısı olması gerekir.

³³³ Gerçekten denetçinin olumsuz görüş vermesi hâlinde şirketi zor günler beklemektedir. Finansal tablolar ve raporlar normal olarak olağan genel kurul toplantısında görüşülmesi gerekir (TK 409/I). Ancak denetçilerin olumsuz görüş vermesi hâlinde TK 409'da öngörülen gündem maddeleri görüşülemez. Yine aynı şekilde denetçilerin olumsuz görüş vermesi/görüş vermekten kaçınması hâlinde genel kurulun olağan genel kurul toplantısında yönetim kurulu üyelerini ibra edememesi gerekir.

³³⁴ **Şener**, Ortaklılar Hukuku 453.

Olumsuz görüş yazısı şirketin kurumlar vergisi beyannamesi vermesi yükümünü ortadan kaldırmaz ve bu beyannamenin hazırlanmasına, matrahın belirlenmesine olumsuz etki yapmaz; böyle bir bahaneye haklılık kazandırmaz. Çünkü, bugün Türk hukukunda ticarî ve malî bilânço tamamen ayrılmıştır; her iki bilânçonun ilkeleri farklıdır³³⁵.

Gerekçede yönetim kurulu üyelerinin ibra etmeme kararına karşı mahkemede dava açıp, genel kurul kararının ibra etmemeye ilişkin kararının iptalini sağlayabileceği³³⁶ ve bu şekilde olumsuz görüş yazısının iptali ile olumlu görüş yazısı verilmesinin karara bağlanmasını da mahkemeden isteyebileceği ifade edilmiştir. Ancak denetçinin olumsuz görüşünün iptalinin mahkemeden istenme usulü düzenlenmemiş tam aksine bu tür bir ihtimalde hangi usulün takip edileceği TK 403/V'de öngörülmüştür. Doktrinde de gerek olumsuz görüş verilmesi gerekse görüş vermekten kaçınılması halinde yönetim kurulunun mahkemeye başvurarak olumlu görüş verilmesini isteyebileceği ancak bu davanın TK 403/V'de öngörülen müeyyidelerin uygulanmasını kural olarak engelleme-yeceği, ancak mahkemenin tedbir kararı vermek suretiyle bu müeyyidelerin uygulanmasını da engelleyebileceği ileri sürülmektedir³³⁷.

³³⁵ TK Madde Gerekçe 403.

³³⁶ **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetim 155.

³³⁷ **Şener**, Ortaklılar Hukuku 453.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

I. GENEL OLARAK

Denetimin hiç ya da gereği gibi yerine getirilmemesi denetçinin hukuki, idari³³⁸ ve cezai³³⁹ sorumluluklarının ortaya çıkmasına sebep olabilir. Ancak burada esasen denetçinin TK 554'de düzenlenen sorumluluğu ile TK 404'de öngörülen sorumluluğu ana hatlarıyla ele alınacaktır. Diğerlerine işaret etmekle yetinilecektir.

Diğer taraftan denetçi sorumluluğundan söz edilirken esasen TK 397 vd. düzenlenen bağımsız denetçinin sorumluluğu ele alınacaktır. Ancak TK 397/IV öngörülen denetim bakımından “Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır” şeklinde bir atıfta bulunulmuş olması nedeniyle yapılan açıklamalar aynı zamanda TK 397/IV çerçevesinde belirlenen denetçi/denetim kurulu üyeleri bakımından da geçerlidir.

Denetçinin hukuki sorumluluğundan söz edildiğinde ilk olarak TK 554 akla gelmektedir. Bu hükme göre şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettik-

³³⁸ İdari sorumluluk, büyük ölçüde Kamu Gözetimi Kurumu (SPK, BDDK vb) tarafından yapılan denetime işaret etmektedir. Bu çerçevede DenetimKHK 9/1 ile önemli bir düzenleme yapılmıştır: Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak (DenetimKHK 9/1-ç). Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek (DenetimKHK 9/1-d). İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek (DenetimKHK 9/1-e).

Ayrıca Kamu Gözetimi Kurumunun denetçilerin denetimi ile ilgili usul ve esasları çıkaracağı yönetmeliklerle düzenleme yapma yetkisi de bulunmaktadır (DenetimKHK 27).

³³⁹ Denetçinin cezai sorumluluğu ile ilgili olarak gerek TK 404, 549, 562/VIII, TK 550 vb) gerekse TCK 239 gibi hükümlerde düzenlenmiştir.

leri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.

TK 554 dışında, TK 404 de denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir (TK 404/I).

TK 554'e benzer bir hüküm DenetimKHK 24'de öngörülmüştür. Bu hükme göre, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar³⁴⁰. DenetimKHK ayrıca bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen *sorumluluk sigortası* yaptırmak zorunda olduğunu da öngörmüştür. Gerek sorumluluk gerekse sigorta yaptırılmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir³⁴¹.

Keza Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde denetçilerin sorumluluğuna ilişkin olarak denetim raporlarının TDS'ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar (DenetimYön 44/I) şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

³⁴⁰ DenetimKHK'da denetçinin kime karşı sorumlu olduğu belirtilmemiştir. Bu nedenle denetçinin sorumlu olduğu kişiler bakımından TK hükümlerinin uygulanması gerekir (**Aytaç**, Kamu Gözetimi 25)

³⁴¹ Ayrıca bkz. TK 361. İcra İflas Kanunu'nun 286. maddesinde de DenetimKHK da yer alan idari ve hukuki sorumluluğa atıfta bulunulmuştur. İİK 286/I-e bendine göre Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacak denetim kapsamında hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleştirileceği hususunda makul güvence veren denetim raporu ile dayanaklarını konkordato talebine ekler. Bunun dışında borçlu, konkordato sürecinde mahkeme veya komiser tarafından istenebilecek diğer belge ve kayıtlar da ibraz etmek zorundadır. İİK 286/I-e bendi kapsamında düzenlenecek raporlar ve bu raporlara dayanak olacak denetimlerde, denetim kuruluşlarının faaliyetleri, hak ve yükümlülükleri, raporların inceleme ve denetimleri, bu raporlar sebebiyle doğacak idari ve hukuki sorumluluk ile diğer hususlar hakkında 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri uygulanır.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda da denetçi sorumluluğuna ilişkin ayrıntılı hükümler öngörülmüştür.

İzahnameden sorumlu kişileri düzenleyen SerPK 10/II hükmünde de bağımsız denetçilerin sorumluluğu ele alınmıştır. İzahnamede yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan ihraççılar sorumludur. Zararın söz konusu kişilerden tazmin edilememesi veya edilemeyeceğinin açıkça belli olması hâlinde; halka arz edenler, ihraca aracılık eden lider aracı kurum, varsa garantör ve ihraççının yönetim kurulu üyeleri kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar kendilerine yükletilebildiği ölçüde sorumludur (SerPK 10/I). Bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları gibi izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da hazırladıkları raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden bu Kanun hükümleri çerçevesinde sorumludur (SerPK 10/II).

SerPK 10 yanında kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluğu düzenleyen SerPK 32 hükmü de denetçi sorumluluğu ile ilgilidir. SerPK 10 çerçevesinde, aynı maddede sorumlu olduğu belirtilen kişiler ile mevzuat uyarınca izahname, pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formu, özel durum açıklaması, birleşme ve bölünme işlemlerinde hazırlanacak duyuru metinleri, bor-sada işlem görme duyurusu ve finansal raporlar gibi Kurulca kamuyu aydınlatma amacı ile düzenlenmesi öngörülen sair kamuyu aydınlatma belgelerini imzalayanlar veya bu belgeler kendi adına imzalanan tüzel kişiler bu belgelerde yer alan yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan müteselsilen sorumludur (SerPK 32/I).

Bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları gibi kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan veya bu belgelere dayanak olmak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da bu Kanun hükümleri çerçevesinde sorumludur (SerPK 32/II).

Sermaye Piyasası Kanununda denetçi sorumluluğuna ilişkin son hüküm SerPK 63'tür. Bu hükme göre, bağımsız denetim kuruluşları, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları, faaliyetleri neticesinde düzenledikleri raporlar-

da yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlarından da sorumludurlar³⁴².

Denetçi, denetim yaptığı şirket ile bir *denetim sözleşmesi* yapmaktadır. Dolayısıyla denetçini sorumluluğu belirlenirken aynı zamanda denetim sözleşmesine de bakılması gerekir. Denetim sözleşmesi denetçi ile denetlenecek şirket arasında yapılır. Denetim sözleşmesinin asgari içeriği Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde (m. 29) düzenlenmiştir. Denetçinin denetim sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirmesi gerekir. Bu yükümlülüğün hiç ya da gereği gibi yerine getirilmemesi halinde BK 112 uyarınca sorumlu olur. Denetçinin yükümlülüğü taraflar arasında yapılan sözleşmeden kaynaklanabileceği gibi mevzuattan da kaynaklanabilir. Mevzuatın kapsamı oldukça geniştir.

BK 112 uyarınca denetçinin sorumluluğu ve bu çerçevede genel hükümler uygulanırken denetime ve denetçiye ilişkin öngörülen hükümlerin öncelikle dikkate alınması ve genel hükümlerin, niteliği elverdiği ölçüde denetime uygulanması gerekir. Bu çerçevede örneğin denetçinin, denetim görevini hiç ya da gereği gibi yerine getirmemesi halinde denetçiden ancak tazminat istenebilir. Bunun dışında denetime ilişkin özel mevzuat dikkate alındığında aynen ifa talebinde bulunması mümkün görünmemektedir³⁴³.

TK 554 ile getirilen düzenleme ise esasen denetçinin haksız fiil sorumluluğunu düzenlemektedir³⁴⁴. Diğer bir ifade ile TK 554 haksız fiil sorumluluğunun özel olarak düzenlenmiş şeklidir. Bu nedenle denetçinin, denetim faaliyetini hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi halinde şirket, sözleşmeye aykırılığa dayanarak dava açabileceği gibi TK 554'e dayanarak da dava açabilir. Ancak sözleşmeye aykırılığa dayanarak sadece şirket, denetçilere karşı dava açabilir. Denetim sözleşmesinin tarafı olamayan kişilerin denetim sözleşmesine dayanarak denetçiye karşı dava açmaları mümkün değildir. Pay sahipleri ya da alacaklıların denetçi ile yapılan denetim sözleşmesinin tarafı olmamaları nedeniyle

³⁴² Seri X, No: 22 Tebliğinde de hukuki ve cezai sorumluluk ile ilgili olarak bir düzenleme öngörülmüştür. Bu hükmeye göre Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar *müteselsilen* sorumludur. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, Kanunda belirtilen özel hükümlere tabidir. Seri X, No: 22 Tebliği, 2. Kısım, 7. Bölüm m.

³⁴³ Genel hükümler açısından yapılan değerlendirme için bkz. **Urkan** 273, 276 vd.

³⁴⁴ **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetim 166.

onlar ancak TK 554'e dayanarak dava açabilirler³⁴⁵. Üçüncü kişilere karşı sorumluluk sözleşme ile başlamasına karşılık sözleşmeden kaynaklanmamaktadır. Davanın dayanağı da denetçinin kanuni yükümlerini yerine getirmemesidir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 7. maddesinde denetimin tarafları olarak "denetlenen, denetimi yapan ve ilgili mevzuatında hedeflenen kullanıcılar denetimin taraflarını oluşturur" şeklindeki hükümde geçen "hedeflenen kullanıcılar" terimi bu gerçeği değiştirmemektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere denetçinin sorumluluğu esasen kanundan kaynaklanmaktadır³⁴⁶. Bu tespit denetçi ile denetlenen şirket arasında yapılan sözleşmeden dolayı denetçinin sorumlu olmayacağı anlamına gelmez. Ancak esas sorumluluğun Kanundan kaynaklandığının vurgulanması gerekir. Bu tespitin önemi, denetlenen şirket ile yapılan sözleşmenin tarafı olmayan ancak denetimde yer alan kişilerin sorumluluğunda ortaya çıkar. Denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerini kapsamakla birlikte denetçilerin dışında kalan *yardımcı ve temsilciler* denetlenen şirketle yapılan sözleşmenin tarafı değildirler.

Dolayısıyla sadece denetçinin sorumluluğu söz konusu olduğunda kabul etmek gerekir ki, kanundan doğan sorumluluk ile sözleşmeden doğan sorumluluk birbiri ile yarışabilir. Hükümlerin birbiri ile yarışması halinde hangi hükmün uygulanacağına dair TK'nda bir hüküm yoktur. BK 60'a göre, bir kişinin sorumluluğu, birden çok sebebe dayandırılabilir hâkim, zarar gören aksini istemiş olmadıkça veya kanunda aksi öngörülmedikçe, zarar görene en iyi giderim imkânı sağlayan sorumluluk sebebine göre karar verir (BK 60). Dolayısıyla davacı, akdi sorumluluğa dayanabileceği gibi akit dışı sorumluluğa da dayanabilir³⁴⁷.

³⁴⁵ **Urkan** 272, 273. Denetim işlevinin kamu yararı yönü nedeniyle pay sahipleri, şirket alacaklıları, finansal bilgi kullanıcılarının da (potansiyel yatırımcılar, sağlayıcı, dağıtıcı, tek satıcı, acente banka gibi) sözleşmeye ve TK 554'de dayanarak denetçiye karşı dava açabilecekleri ve bunun kusurun ispatı ile ilgili olarak (BK 116) davacılar açısından sağlayacağı fayda açısından bkz. **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetim 166, 167.

³⁴⁶ Bkz. Seri X, No: 22, Üçüncü Kısım, Birinci Bölüm m. 1 vd.

³⁴⁷ "Bir hadisede kanunun iki hükmünün dahi tatbiki mümkün bulunan hallere hukuk dilinde (Hakların telahuku) denilmektedir. Böyle bir halin kabulü için tatbiki mümkün görünen hükümlerden birisinin diğerine göre hususi hüküm mahiyetinde bulunmaması şarttır. Çünkü umumi hükümle hususi hüküm karşılaştığı zaman, hadiseye ancak hususi hükmün tatbik olunabilmesi, hukukun umumi kaidelerindendir. Her ne kadar Medeni Kanundaki 906 ile 908. maddeler hükümleri, zilyedin elindeki malın hak sahibine geri verilmesi halinin hukuki neticelerini tanzim etmek üzere kanuna konulmuş ise de ne kanunun metninden, ne de gerektirici sebepler layihısından, hakiki mal sahibine malın geri verilmesi halinin neticelerine kanunun başka hükümlerinin tatbik olunamayacağı manası çıkmamaktadır. Esasen bir durum için kanunda

Şirket ya da bağlı şirket denetçiye karşı sözleşmeye aykırılığa dayanarak dava açabilir. Diğer bir ifade ile sır saklama yükümlülüğü denetim sözleşmesinde bir yan edim yükümlülüğü olarak görülebilir. Bu durumda acaba denetçinin sorumluluğunun üst sınırını gösteren TK 404/II uygulanma kabiliyetine haiz midir? Bize göre davacı davasını ister TK 404/I'e aykırılıktan isterse denetim sözleşmesine aykırılıktan açmış olsun TK 404/IV hükmü emredici niteliktedir. Diğer bir ifade ile denetçinin sorumluluğu bakımından getirilen üst sınır sözleşme ile ortadan kaldırılamayacağı gibi daraltılması da mümkün değildir. Bu nedenle davacı ister akdi isterse akit dışı sorumluluğa dayansın denetçinin sorumluluğunun bir üst sınırı bulunmaktadır (TK 404/II)³⁴⁸.

Şirket ya da bağlı şirket tazminat davasını, davranış yükümlüsü olan kimselerden bir kısmına karşı açabileceği gibi tümüne karşı da açabilir. Biraz önce de ele alındığı gibi, denetçi yardımcılar ile şirket arasında bir sözleşme ilişkisi yoktur. Bu nedenle söz konusu kişilere karşı açacağı davalarda zorunlu olarak TK 404 hükmüne dayanabilir. Kendisi ile sözleşme yapan denetçiler bakımından ise seçim hakkına sahiptir. Akdi sorumluluğa gidebileceği gibi akit dışı sorumluluğa da gidebilir. Sorun davacının aynı (tazminat) davada davalılardan bir kısmına karşı sözleşmeye dayanabilirken diğerlerine karşı akit dışı sorumluluğa dayanıp dayanamayacağıdır.

BK 61'e göre, birden çok kişi birlikte bir zarara sebebiyet verdikleri veya aynı zarardan çeşitli sebeplerden dolayı sorumlu oldukları takdirde, haklarında müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler uygulanır³⁴⁹. Bu hükme göre, BK 61'de

ayrıca hüküm konulmuş olması, o durum hakkındaki hükmün kabul ettiği neticeleri doğuracak olan başka hükümlerin dahi o duruma tatbik olunmasına engel sayılmamaktadır. Nitekim; satılan malın ayrılmaması halinde Borçlar Kanununun 203. maddesi uyarınca aktin feshi istenebileceği gibi Borçlar Kanununun 24. maddesinin 4. bendi hükmünce vasıfta yanılma esasına dayanılarak da aktin feshi cihetine gidilebilir (Federal Mahkemenin 56 2 ve 427 deki kararının gerektirici sebepleri 3). Buna ve 1 ve 2. bentlerde açıklanan sebeplere göre, zilyedin kötüniyetli olması halinde toplamış olduğu kiralara mal sahibi, Medeni Kanunun 908. maddesi hükmünce zilyetten isteyebileceği gibi Borçlar Kanununun 414. maddesinin birinci cümlesi hükmünce de isteyebilecektir yani hakiki zilyedin isteğinde hakların telahuku durumu gerçekleşmiş bulunacaktır" (hukuktur; **Tekinay/Akman/ Burcuoğlu/Altıp** 980 vd.).

³⁴⁸ **Akman** 116 vd.

³⁴⁹ Hükmün gerekçesinde ise şu açıklama yapılmıştır: Tasarının 61 inci maddesinin birinci fıkrasında, tazminatın aynı zarardan sorumlu olan müteselsil borçlular arasında paylaştırılmasında, bütün durum ve koşulların, özellikle onlardan her birine yüklenebilecek kusurun ağırlığı ve yarattıkları tehlikenin yoğunluğunun göz önünde tutulması öngörülmektedir.

Tasarının ilk şeklinde 61. madde iki fıkra şeklinde düzenlenmiş idi. İkinci fıkra ise "müteselsil sorumluluk, bu kişilerden her biri için, tek başına sorumlu olsalardı yükümlü tutulacakları tazminat miktarıyla sınırlıdır" şeklinde bir düzenleme içeriyordu. İkinci fıkranın gerekçesinde ise, aynı zarardan sorumlu olan bir müteselsil borçlunun, tazminatın birinci fıkraya göre belirlenecek olan kendi payına düşeninden fazlasını ödemesi durumunda, bu fazla ödemesi için diğer müteselsil sorumlulara karşı, zarar görenin haklarına

sözü edilen hukuki sebeplerden herhangi birine dayanmak zarar görenin tercihi-
hine bağlıdır. İster kanuna aykırılığa isterse akde aykırılığa dayanabilir. Ancak
seçtiği sorumluluk sebebine göre uygulanacak hükümler de farklılaşacaktır³⁵⁰.

Denetçi yardımcıları, denetçinin denetim sözleşmesinden doğan yüküm-
lülüğün yerine getirmesinde yardımcı olan kişilerdir, yani ifa yardımcısıdır.
Borçlu ifa yardımcısının verdiği zararlardan dolayı alacaklıya karşı sorumludur
(BK 116). Denetçinin yardımcı kişinin davranışlarından dolayı sorumluluğunu
BK 116 ve 66 hükümleri bakımından tartışmak mümkün olmakla birlikte şirke-
te karşı denetçi ile birlikte yardımcılarının da müteselsilen sorumlu tutulması (TK
404) karşısında genel hükümlere gitmeye gerek yoktur³⁵¹.

Şirket denetim için gerekli belgeleri denetçiye sunmadan veya denetçiye
sunup dava açılmasından önceki herhangi bir aşamada kamuya açıklamış ise
sır saklama yükümlülüğüne aykırılıktan dolayı tazminat davası açamaz. Bu
durumda hukuka aykırılık gerçekleşmiş olmaz.

Denetçiye karşı TK 554'e dayanarak dava açılması halinde denetçinin,
kusurun kendine yükletilemeyeceğini ispat etmedikçe ortaya çıkan zararı taz-
min etmesi gerekir (BK 112). Sözleşmeye dayanarak denetçiye karşı açılan
davanın en önemli yönü ispat yükünün yer değiştirmiş olmasıdır. Denetçi, de-
netim sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmemesi nede-
niyle ortaya çıkan zarardan ancak kusursuzluğunu ispat ederek kurtulabilir.

Denetçi sorumluluğu denildiğinde büyük ölçüde TK 554 ile TK 404 ile
getirilen düzenleme anlaşılır. Bunun dışında denetçilerin ibrasını düzenleyen
TK 424 ve yine şirketin uğradığı zararı düzenleyen TK 555 vd. hükümleri de-
netçilere uygulanabilir. Denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılması ile
sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesi halinde denetçi bazı sonuçlar ile
karşılaşabilir. Bu sonuçlar hukuki olabileceği gibi idari ya da cezai olabilir. Bu-
rada esas itibarıyla denetçinin tazminat ödeme borcu ele alınacaktır³⁵².

halef olan kişi sıfatıyla rücu hakkının bulunduğu belirtilmektedir. Ancak ikinci fıkra BK metnine alınma-
mıştır. BK tam teselsül ve eksik teselsül ayrımını ortadan kaldırmış ancak müteselsil sorumluluğun dış
ilişkide kusur durumunu tamamen göz ardı eden mevcut uygulamanın devam mı edeceği yoksa TK 557
de olduğu gibi farklılaştırılmış teselsül şeklinde mi uygulanacağı konusunda bir açıklık taşımamaktadır.
BK 61/1'in gerekçesi ve 61'e alınmayan ikinci fıkra farklılaştırılmış teselsüle işaret etmekle birlikte söz ko-
nusu ikinci fıkranın BK'na alınmaması dolayısıyla mevcut müteselsil sorumluluk anlayışının devam ettiği
sonucu çıkarılabilir.

³⁵⁰ Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıp 983.

³⁵¹ Konunun BK 66 ve 116 hükmü açısından yapılan değerlendirme için bkz. Köksal, Bağımsız Denetim
290 vd.; Ulusoy, Bağımsız Denetim 206; Çelik, Bağımsız Denetim 179, 180.

³⁵² Narbay 323.

Tazminat davasına geçmeden önce denetçinin sorumluluğu ile ilgili öngörülen TK 554 ile TK 404 arasındaki *uyumsuzluğa* da işaret etmek gerekir.

Genel olarak denetçi sorumluluğunu düzenleyen TK 554'e karşı, TK 404'de denetçi bakımından özel bir sorumluluk hali öngörülmüştür. TK 554'de denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmesinden söz edilirken, TK 404'de denetçinin, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlü olduğu belirtilmiştir.

TK 404'ün kenar başlığı *denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu*nu düzenliyor gözükse bile madde, denetçiyi *denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlü* tutmuştur. Dolayısıyla madde sadece sır saklamayı ve buna ilişkin sonuçları düzenlemekte aynı zamanda denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmasını ve buna ilişkin sonuçları da düzenlemektedir. Bu nedenle denetimin dürüst ve tarafsız şekilde yapılmasının sınırlarının da çizilmesi gerekir.

Burada esas sorun, TK 404/II'de belirtilen sorumluluğun sınırlanmasına ilişkin hükmün denetçilerin sorumluluğuna ilişkin olarak ne ölçüde uygulanıp uygulanmayacağıdır. Bu sorunun sorulmasının temel nedeni TK 404/II'de yer alan "Birinci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesi" ifadesidir. Birinci fıkrada yerine getirilmesi gereken yükümlülükler *denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma ve sır saklamadır*³⁵³. O halde denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmaması ve bunun ihmali bir davranıştan kaynaklanması halinde sorumluluğun sınırlanması söz konusu olacak mıdır?

Denetçi sorumluluğuna ilişkin hem TK 404 hem 554 hükmünün bulunmasının nedeni söz konusu hükümlerin iki farklı kaynaktan alınmış olmasıdır. Denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu düzenleyen Türk Ticaret Kanunun 404. maddesinin kaynağı Alman TK 323'tür.

Denetçilerin sorumluluğunu düzenleyen TK 554'ün hükmünün kaynağı ise İBK 755'tir. İBK 755'in kenar başlığı da denetçi sorumluluğudur. Ancak İsviçre'de sorumluluğun sınırlanmasına ilişkin bir hüküm öngörülmemiştir³⁵⁴.

Denetçi sorumluluğunun iki farklı kaynak esas alınmak suretiyle düzenlenmiş olması doğal olarak iki hüküm arasında bazı farklılıkların ortaya çıkma-

³⁵³ Dolayısıyla sorumluluğun hangi hallerde sınırlanabileceği sorusunun cevabı aslında açıktır. Ayrıca bkz. **Köksal**, Bağimsız Denetim 355, dpn 240.

³⁵⁴ Kaynak hukuklara ilişkin açıklama için bkz. **Odman Boztosun** N. Ayşe, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi? (<http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/AyşeOdmanBoztosun.pdf>); **Arı**, Sınırlanma 155 vd.

sına da yol açmıştır. Örneğin her iki hükmün zamanasını süresi farklıdır. TK 554 bakımından davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanasına uğrar (TK 560) Buna karşılık TK 404 bakımından yine aynı hükümde rapor tarihinden itibaren beş yıllık zamanasını süresi öngörül-müştür. Diğer taraftan sorumlu kişilerin kapsamı farklıdır. TK 404’de denetçinin yanı sıra denetçi yardımcısı ve denetleme yapılmasına yardımcı olan temsilciler de müteselsil sorumluluk kapsamına alınırken TK 554’de bu şekilde bir ayırım yapılmamıştır. Son olarak TK 404’de sorumluluk şirkete ve şirketin zarara uğrayan iştirakine karşı olmasına karşılık TK 554’de ise denetçi şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılara karşı sorumludur³⁵⁵.

Ancak Kanunda her iki hükmün yürürlükte olması nedeniyle mevcut durum iki şekilde yorumlanabilir.

Birincisi, kanun koyucunun amacından hareketle Kanun’un 404. maddesini sır saklamadan doğan sorumluluğa hasretmek³⁵⁶, denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmamasından kaynaklanan sorumluluğa ise TK 554’ü uygulamaktır. Ancak bu sonucun TK 404/I’de geçen denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılması gerektiğine dair olan hükme açıkça aykırı olduğunu belirtmek gerekir³⁵⁷. Aynı sonuca kural düzenlemenin TK 554, özel/istisnai düzenlemenin TK 404 olduğu ve istisnai düzenlemelerin dar yorumlanması gerektiğinden hareketle de ulaşılabilir. Ancak burada tekrar belirtmek gerekir ki, mevcut düzenlemeler çerçevesinde bu karışıklığı ortadan kaldırmanın yolu TK 404’de geçen denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yerine getirilmesi yükümlülüğünü hükümden çıkarmaktır.

İkincisi, sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesinin yanı sıra denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmaması hallerinin de tazminat borcunun sınırlandırılmasında uygulanması düşünülebilir. Nitekim TK 404/I’de bu durum açık bir şekilde ifade edilmiştir. Ancak bu sefer de denetimin dürüst ve tarafsızlığı hallerinin neler olduğunun belirlenmesi gerekecektir. Hatta denetimde dürüst ve tarafsızlık dışında kalan bir durum olup olmadığı bile sorgulanabi-

³⁵⁵ Ayrıntılı açıklama için bkz. **Arı**, Sınırlanma 145-147.

³⁵⁶ Sorumluluğun sadece sır saklamadan doğan yükümlülükle ilgili olduğu yönünde bkz. **Çelik**, Tasarı 588.

³⁵⁷ TK 554 hükmünün gerekçesinde; denetçilerin sır saklama yükümünü ihlâl etmeleri halinde tâbi oldukları sorumluluk 404 üncü maddede ayrı olarak düzenlendiği için, 554 üncü madde kural olarak 404 üncü maddenin kapsamına giren ihlâllerde uygulanmaz ifadeleri kullanılmışken TK 404/II. fıkranın gerekçesinde ise sorumluluk halleri olarak dürüstlüğü, tarafsızlığını ve sır saklama yükümünün ihlali şeklinde bir tespit yapılmıştır. Görüldüğü gibi her iki hükmün gerekçesi birbirini ile çelişkilidir. Ayrıca bkz. **Köksal**, Bağımsız Denetim 355.

lir³⁵⁸. Dolayısıyla öncelikle denetimin dürüst bir şekilde yapılmasının kapsamı ve sınırlarının çizilmesi gerekecek, bunlar tespit edildikten sonra bu haller ile sınırlı olarak sorumluluğun sınırlanması kabul edilmiş olacaktır.

Ancak burada şunu da eklemek gerekir ki, denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılması, denetçiye denetimin bütünü gözetilerek öngörülmüş bir yükümlülüktür. Doğal olarak bu yükümlülük kapsamına denetçinin kanuni yükümlülüklerine yerine getirmesi (TK 554) gireceği gibi sır saklama yükümlülüğü de (TK 404) girer. Bu nedenle denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılması başlığı altında yapılan inceleme ve ulaşılan sonuçlar denetçinin diğer yükümlülükleri bakımından da geçerlidir. Örneğin denetçiliğin bir meslek oluşu, sır saklama yükümlülüğü, mesleki etik ve özen yükümlülüğü bakımından da geçerlidir.

II. TAZMİNAT DAVASI

A. TAZMİNAT DAVASININ ŞARTLARI

Denetçilere karşı tazminat davası açılabilmesi için denetçinin davranışının; hukuka aykırılık taşıması, kusurlu olması, bir zararın meydana gelmiş olması ve nihayet denetçinin davranışı ile sonuç arasında uygun bir illiyet bağının bulunması gerekir.

Denetçilerin sorumluluğu esasen TK 554’de düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre denetçi (özel denetçiler) kanuni görevlerini yerine getirmede kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar. Kusuru iddia eden ispatlar.

Burada tazminat bakımından hem TK 554 hem TK 404’de özel olarak düzenlenmiş olan haller ve buna dayanılarak ortaya çıkan tazminat talepleri ele alınmaktadır. Tazminat talep edebilmek bakımından TK 554 ile TK 404 arasında bir fark yoktur. Bu nedenle tazminat davasının şartları birlikte incelenmiştir. Denetlenen şirket dışında, denetçiye karşı dava açabilecek olanlar üçüncü kişi konumundadır ve bu kişiler hem TK 554 hem TK 404’e dayanarak tazminat davası açabilirler³⁵⁹.

³⁵⁸ Kanunda denetimin dürüst bir şekilde yapılması ile ilgili olarak şu hükümlere bakılabilir: TK 398/I, IV, V, 403/I, 420/II, 515.

³⁵⁹ Denetçilerin üçüncü kişilere karşı sorumluluğu bakımından ayrıntılı bir çalışma için bkz. **Kocabıyık Sami, Bağımsız Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu**, Ankara 2018; **Erdoğan Sedat, Bağım-**

1. Hukuka Aykırılık

Denetçinin tazmin yükümlülüğünün doğması için her şeyden önce zararın hukuka aykırı bir fiil ile gerçekleştirilmiş olması gerekir. Genel olarak, başkalarına zarar vermeyi yasaklayan ya da zararlı sonucu önlemek için belirli bir davranışı emreden hukuk kurallarıyla çelişen ve hukuka uygunluk nedeni de bulunmayan her davranış hukuka aykırıdır. Hukuka aykırılık sorumluluğun objektif şartıdır³⁶⁰. Hukuka aykırılık şartının gerçekleşmesi için ihlali gereken bir mevzuat hükmünün bulunması gerekir³⁶¹. Denetçiye karşı dava açma hakkına sahip olanlar arasında sadece şirket, denetçi ile yapılan sözleşmenin tarafıdır. Diğerleri sözleşmenin tarafı değildir. İşte bu kişilerin denetçiye karşı açtıkları tazminat davaları için yasal bir dayanağa ihtiyaç bulunmaktadır. Hukuka aykırılık bu şartı karşılamaktadır.

Denetçilerin sorumluluğu, biraz önce de ifade edildiği gibi TK 554'de düzenlenmiştir. Bu hükme göre, denetçiler *kanuni görevlerini yerine getirmede kusurlu hareket ettikleri* takdirde ortaya çıkan zararı tazmin etmekle yükümlüdürler. Hukuka aykırılık denetçilerin kanuni görevlerini yerine getirmemeleridir. Bu durumda kanuni görevlerinin kapsamının belirlenmesi gerekir.

Denetimin konusu ve kapsamı TK 398'de düzenlenmiştir. Konu daha önce ele alınmıştır³⁶². Ancak denetçinin sorumluluğunun kaynağı sadece TK 398 değildir. Aynı zamanda TK 397 vd. yer alan ve denetçiyi sorumlu kılan tüm hükümler aynı zamanda denetçi sorumluluğun da kaynağını oluşturur. Bunun dışında yukarıda denetçi sorumluluğunu düzenleyen hükümler ele alınırken Denetim KHK 24'e de değinilmiştir. Bu hüküm TK 554 benzer bir şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla denetçi, gerek Denetim KHK gerekse Kamu Gözetimi Kurumu tarafından çıkarılan ikincil mevzuat çerçevesinde sorumludur.

Kanunu görevleri somutlaştırmak gerekirse sınırlı olmamak üzere şu şekilde ifade etmek mümkündür; denetimin Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılması gerekir. Söz konusu denetim; TMS/IFRS'ye, Kanuna (TK 514 vd. ve hesaplara ilişkin diğer hükümler), genel kabul gören muhasebe ilkelerine (US-GAAP), esas sözleşmenin finansal raporlara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığını kapsar (TK 397/I).

sız Denetçilerin Üçüncü Kişilere Karşı İhmal Kapsamındaki Sorumluluğu, Mali Çözüm, Ocak - Şubat 2016, s. 57 vd.

³⁶⁰ Topçuoğlu, Bağımsız Denetim 186; Ayan 185; Eren 547; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıp 476 vd.

³⁶¹ Urkan 357.

³⁶² Bkz. İkinci Bölüm I.

Sayılanların dışında denetçi ile denetlenen şirket arasında imzalanan denetim sözleşmesinin de hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi halinde denetçilerin sorumluluklarına gitmek mümkündür.

TK 398/I uyarınca 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. Burada kanun koyucu finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu bakımından denetim standartları ile ilgili bir sınır öngörmez, denetçinin iç denetim açısından yapacağı denetimi “Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde” olması gerektiğine işaret etmiştir³⁶³.

Hukuka aykırılık unsuru ele alınırken aynı zamanda denetçinin kusurunun belirlenmesi de önemlidir. Kusurun değerlendirilmesi bakımından mevzuatın ve standartların durumu aşağıda kusur başlığı altında ele alınmıştır. Nihayet belirtmek gerekir ki, hukuka aykırılık unsuru bakımından taraflar kendi durumlarına göre sözleşmeye dayanılabilecekleri gibi kanuna (mevzuata) dayanmaları da mümkündür³⁶⁴.

Hukuka aykırılık, doğrudan denetçinin davranışlarına ilişkindir. Denetim yetkisi ve görevi TK 397 vd. öngörülen kişi ve kuruluşların dışında başka herhangi bir kimse tarafından yerine getirilemez³⁶⁵. Dolayısıyla denetim yetkisi ve görevi devredilemez. Bu nedenle hukuka aykırılığın denetçilerin davranışları ile sınırlı olduğunu belirtmek gerekir.

2. Kusur

Denetçinin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için ikinci şart kusurlu olmasıdır. Kanun’un denetçinin sorumlu olması için kusur sorumluluğu ilkesini burada da benimsediği söylenebilir. Denetçi, her tür kusurundan dolayı sorumludur. Kusur sorumluluğu hem TK 554 hem de TK 404 bakımından geçerlidir. Sorumluluk kusur ilkesine bağlandığı TK 554’ün gerekçesinde belirtildiği gibi TK 404/I’nin gerekçesinde, (TK 404) birinci fıkranın kusur sorumluluğu olduğu açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu nedenle denetçinin sır saklama yükümlülüğünü

³⁶³ **Manavgat**, Bağımsız Denetimin Kapsamı 55. Mesleki ve etik kurallara ilişkin bir değerlendirme için bkz. **Kayar** İsmail, Sermaye Piyasasında Mesleki / Etik Kurallar Üzerine Bir Değerlendirme, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 2, Yıl 2005. s. 97 vd.

³⁶⁴ **Urkan** 357.

³⁶⁵ Karş. bkz. TK 367, 553/II.

kusurlu bir şekilde yerine getirmediği takdirde ortaya çıkan zararı tazmin etmesi gerekir³⁶⁶.

Kusur, hukuka aykırı bir fiil işleyen bir kimsenin hukuk düzeni tarafından beğenilmeyen zihin ve ruh hali içinde bulunmasını ifade eder. Kusurun hukuk düzeni tarafından kınanmasının nedeni kişinin başka şekilde davranması mümkün ve zorunlu iken somut olaydaki gibi davranmasıdır. Kusur bir taraftan sorumluluğun temelini teşkil ederken diğer taraftan da tazminatın miktarının belirlenmesinde etkili olur (BK 49, TK 404/II)³⁶⁷

Denetçinin sorumlu olması için gereken kusur şartına ilişkin olarak genellikle objektif kusur ilkesi kabul edilmektedir. Objektif kusur, herkesi için belirlenen tek bir kriterin varlığı anlamına gelmez. Buna göre bilinçli ve mantıklı bir kişinin aynı şartlar altında göstermesi gereken özenin gösterilmiş olması gerekir. Bu nedenle eksik yetenek ve bilgiye dayanılması veya denetçinin kendi işlerinde de aynı özeni gösterdiği yönündeki savunması kabul edilmez³⁶⁸.

Denetçinin yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir veya bağımsız denetim kuruluşu olması halinde bunlara atfedilen davranışların kusurlu olarak kabul edilip edilmeyeceğinin her bir somut olayda ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Bu aynı zamanda şirketin büyüklüğü ile de ilgilidir. Denetçilerin göstermesi gereken özenin, mesleğin gerektirdiği mesleki özen ve titizlik olduğu ve bu nedenle de objektif olduğu için bağımsız denetim kuruluşunun büyük işletmeler için göstermesi gereken özenin ölçüsü ile serbest muhasebeci mali müşavirin limited şirketin denetiminde göstermesi gereken özenin ölçüsü aynı değildir. Zira bağımsız denetim kuruluşunun özen yükümlülüğü daha ağırdır³⁶⁹.

Denetçinin *kusurlu olup olmadığı hususunun* her bir somut olayda değerlendirilmesi gerekir. Bu bağlamda denetçinin duruma uygun araştırmalar yapıp ilgililerden aldığı gerekli bilgiler çerçevesinde denetim raporunu ve görüşünü hazırlamış ise gelişmeler tamamen aksi yönde olsa ve şirket zarar etmiş olsa bile özensizlikten ve dolayısıyla denetçinin kusurundan söz edilemez³⁷⁰. Ancak burada belirtmek gerekir ki, denetçi sorumluluğunun belirlenmesinde kusurun her bir olayda ayrıca belirlenmesi gerektiği ifade edilse de denetime ilişkin mevzuatta ve özellikle ikincil mevzuatta ayrıca standartlarda denetçinin

³⁶⁶ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi § 30, 555.

³⁶⁷ Ayan 198 vd.; Eren 529 vd.; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop 492 vd.

³⁶⁸ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi § 58, 2; Köksal, Bağımsız Denetim 29.

³⁶⁹ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi § 30, 558; Çelik, Bağımsız Denetim 161.

³⁷⁰ Bkz. Bozkurt Yaşar Sevgi, Anonim Şirketlerde İşadamlı Kararı İlkesinin (Business Judgement Rule) Uygulanması, İstanbul 2015.

hangi esaslara göre denetim yapacağının büyük ölçüde belirlenmesi nedeniyle kusurun tespiti bakımından bu ilke ve standartların esas alınması gerekir. Konuya ilişkin bir standardın bulunmaması halinde genel hükümlere göre somut olayın şartları dikkate alınarak kusur durumu ya da derecesi belirlenebilir.

Genel olarak belirtmek gerekirse mevzuatta kusurun varlığı ve derecesine ilişkin doğrudan ya da dolaylı çok sayıda hüküm öngörülmüştür. Bu çerçevede Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin birçok hükmünde denetçinin kusur durumunu somutlaştıran özel düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu özel düzenlemelerde denetçilere ilişkin olarak aynı zamanda özel kavramlar da oluşturulmuştur. Bu kavramlara *mesleki şüphecilik*, *makul güvence ve örnek olarak bağımsız denetim riski ve önemlilik* örnek olarak verilebilir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği söz konusu kavramlara yer vermekle birlikte bunları tanımlamamıştır. Ancak Seri X, No: 22 Tebliğinde ilgili kavramlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Dolayısıyla söz konusu kavramları Seri X, No: 22 Tebliği esas alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Mesleki şüphecilik Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 5. ve 9. maddelerinde yer verilmiş ancak tanımlanmamıştır. Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve *mesleki şüphecilik* içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar (m. 5). Denetim, denetimin konusunda önemli uyumsuzluklara yol açabilecek koşulların mevcut olabileceği göz önünde bulundurularak *mesleki şüphecilik* içinde planlanmalı ve gerçekleştirilmelidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirildiğinde, denetim konusu ile denetim kıstası arasındaki uyumsuzluğun boyutuna, niteliğine veya her ikisine bağlıdır (m. 9).

Seri X No 22 Tebliğinde ise mesleki şüphecilik ile ilgili temel esaslar ortaya konulmuştur³⁷¹. Mesleki şüphecilik her şeyden önce eleştirel bir yaklaşımı ve ön yargıdan uzak durmayı gerektirir. Buna göre denetçinin finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu görünmesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek zorundadır. Mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir. Bağımsız denetçinin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmesi; bağımsız denetim sürecinde şüpheli olayların

³⁷¹ Seri X, No: 22, 1. Kısım, m. 5.

gerekli özen gösterilmeden değerlendirilmesi, bağımsız denetim kanıtlarından sonuca ulaşırken gereğinden fazla genelleme yapılması, bağımsız denetimin mahiyet, zamanlama ve kapsamının belirlenerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin seçimi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması gibi bağımsız denetim risklerini azaltır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken işletme yönetiminin ne dürüst olmadığı ne de kuşku götürmez bir şekilde dürüst olduğu varsayımıyla hareket eder. Bu çerçevede; bağımsız denetçinin raporuna temel oluşturacak kanıtların toplanmasında, işletme yönetiminin açıklamaları yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı olarak kabul edilemez³⁷².

İkinci olarak, *makul güvence* de kusurun varlığı/derecesinin belirlenmesi bakımından önemli bir kavramdır. Kavramın adından da anlaşılabilceği gibi denetimde tam bir garanti söz konusu değildir. Mevcut imkânlar çerçevesinde makul bir güvence verilmektedir. Denetimde kesin güvence veril(e)memesinin nedeni denetimin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Zira denetimde aynı zamanda geleceğe ilişkin öngörüler de değerlendirilmektedir. Geleceğe ilişkin kesin bir kanaat ortaya koyabilmek eşyanın tabiatı gereği mümkün değildir³⁷³.

Makul güvence, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 5 ve 9. maddelerinde ifade edilmiş ancak tanımlanmamıştır. Yönetmelikte bağımsız denetim, makul güvence üzerinden tanımlanmıştır. Buna bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder. Yönetmeliğin 5. maddesinde ise denetimin makul (veya sınırlı) güvence sağlayacağı belirtilmiştir. Makul ve sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.

Seri X No 22 Tebliğinde ise makul güvenceye ilişkin hem temel esaslar ortaya konulmuş hem de *makul güvence verilemeyecek hallerde* belirtilmiş-

³⁷² Mesleki şüphecilik ile ilgili ayrıntılı bir çalışma için bkz. **Erdoğan** Nurten/ **Azgın** AZGIN, Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Mart 2019; 21(1); 27-54.

³⁷³ **GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3400** (İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi), Güvence Denetimi Standardı 3400 (GDS 3400) İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Hakkında Tebliğ, (Türkiye Denetim Standartları Tebliği NO: 41), RG. 12/11/2014, S. 29173.

tir³⁷⁴. Tebliğde bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanması gerektiği belirtilmiştir. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Makul güvence bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulur³⁷⁵. Kamu Gözetimi Kurumu makul güvenceye ilişkin standartlar da oluşturmuştur. Makul güvencenin kapsamının büyük ölçüde bu standartlara göre belirleneceğini ifade etmek gerekir³⁷⁶.

Önemlilik kavramı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 9. maddesinde yer verilmiştir. Yönetmelikte önemlilik, denetim kanıtı üzerinden açıklanmıştır. Yönetmeliğe göre önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirildiğinde, denetim konusu ile denetim kistası arasındaki uyumsuzluğun boyutuna, niteliğine veya her ikisine bağlıdır (m. 9).

Seri X No 22 Tebliğinde ise *bağımsız denetim riski ve önemlilik* kavramlarına ilişkin ayrıntılı hükümler öngörülmüştür. Bunun dışında bağımsız denetim riskinin makul güvence ile olan ilişkisi ve ayrıca yine bağımsız denetim riskinin önemlilik ile olan ilişkisi tespit edilmeye çalışılmıştır³⁷⁷. Kamu Gözetim Kurumu da önemlilik kavramı ile ilgili standart yayınlamıştır³⁷⁸. Bağımsız denet-

³⁷⁴ Seri X, No: 22, 1. Kısım, m. 5.

³⁷⁵ Seri X, No: 22, 1. Kısım, m. 6.

³⁷⁶ **GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3000** (Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri) GDS 3000 Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardının ilk sürümü, yayımı tarihinde uygulanmak üzere 6/11/2015 tarihli ve 29524 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. GDS 3000 Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardının son sürümü, 07/12/2018 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/247] sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere, 21/12/2018 tarihli ve 30632(M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁷⁷ Seri X, No: 22, 1. Kısım, m. 7.

³⁷⁸ **BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 320** (Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik), BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/12/2013 tarihli ve 28861 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 08/12/2017 tarihli ve 30264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 450, (Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi), BDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31/12/2013 tarihli ve 28868 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. BDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi Standar-

çi, makul bir güvence elde edebilmek için bağımsız denetim kanıtları toplar ve toplanan bu kanıtları değerlendirir. Makul güvence kavramı, bağımsız denetçi tarafından verilen görüşün uygun görüş olmama riskini de içermektedir. Finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır. Bağımsız denetçi, görüşüne esas teşkil edecek makul sonuçlara ulaşabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik bağımsız denetim tekniklerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle bağımsız denetim riskini azaltabilir. Bağımsız denetim riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirildiğinde, makul güvence elde edilmiş sayılır.

Önemlilik konusuna gelince bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıklarla ilgilidir; bir bütün olarak finansal tablolardaki önemli olmayan yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir. Bağımsız denetçi, tespit etmiş olduğu düzeltilmemiş yanlışlıkların hem münferit hem de toplu olarak, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığını dikkate alır. Önemlilik ve bağımsız denetim riski birbiriyle ilişkilidir. Bir bütün olarak finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek yanlışlıkların tespitine yönelik bağımsız denetim teknikleri tasarlanırken, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesi; hem finansal tabloların bütünü açısından hem de işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve işletme yönetiminin bu konulara ilişkin açıklamaları kapsamında değerlendirilir. Finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içerip içermediğine yönelik olarak yapılacak bir değerlendirme; bağımsız denetçi tarafından, işletme içerisinde önemli görevler üstlenen personelin bilgi, yetenek ve tecrübe düzeylerinin araştırılmasını, bağımsız denetim sırasında uzman kullanılması gerekip gerekmediğine karar verilmesini, uygun gözetim düzeyinin belirlenmesini ve işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak önemli şüphe uyandıran olay ve koşulların bulunup bulunmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılmasını da içerir³⁷⁹.

Kusurun ispatı konusunda kaynak hukuk özel bir düzenleme öngörmemiştir. Genel ispat kuralları burası için de geçerlidir. Burada davacının iddiasını

dının güncellenen sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. BDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi Standardının son sürümü, 31/5/2018 tarihli ve 75935942- 050.01.02-01/74 sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 6/6/2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁷⁹ Önemlilik ile ilgili diğer açıklamalar için bkz. Seri X, No: 22, m. 7. Ayrıca bkz. **İnaltong Ceyhan/Taş Oktay**, Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama, Vergi Dünyası, S. 401, Oca 2015, s. 73 vd.

temel teşkil eden her hususu ispatlaması gerekir. Denetçilerin objektif özen yükümlülüğünün bulunması nedeniyle özen yükümlülüğüne aykırı bir davranışın kusurlu olarak yapıldığı yönünde bir karine bulunmaktadır. Bununla birlikte kast bakımından herhangi bir karine söz konusu değildir³⁸⁰.

Denetçilerin sorumluluğunun düzenlenmesi bakımından temel hüküm niteliğinde olan TK 554'e göre, kusuru iddia eden kişinin ispatlaması gerekir³⁸¹. Bu düzenleme MK 6'da düzenlenmiş bulunan ispat yükü kuralı ile de uyumludur³⁸². Bu kuraldan farklı bir düzenleme getirilmek isteniyorsa bunun için özel bir düzenlemenin yapılması gerekir. Nitekim *kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğu*'nu düzenleyen TK 553'e göre, söz konusu kişiler, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini ihlal ettikleri takdirde, *kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça*, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. Görüldüğü gibi TK 553'de ispat yükü tersine çevrilmiş ve bu da özel olarak düzenlenmiştir.

Denetçinin sorumlu olması için kusurlu olması gerektiği açık olmakla birlikte kusurun kimin tarafından ispat edilmesi gerektiğine ilişkin TK 404'de bir hüküm yoktur. Hükmün gerekçesinde de bu konuya ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. *Çelik*'e göre, denetçinin sorumluluğu bakımından kusursuz sorumluluğunun kabul edilmesi denetçilerin sürekli olarak sorumluluk tehdidi altında bulunmasına neden olur³⁸³.

Denetçinin belirli konulara ilişkin sorumluluğunu düzenleyen TK 404'de konuya ilişkin bir hüküm bulunmadığına göre sorumluluğa ilişkin genel hüküm niteliğinde olan TK 554 ve aynı zamanda sorumluluk hukuku bakımından da kural niteliğinde olan genel düzenlemenin (TK 554) burada uygulanması gerekir. Bu durumda denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlal ettiğini iddia eden kişinin bunu ispatlaması gerekir³⁸⁴.

³⁸⁰ **Bilgili** 134, 135, 137; **Köksal**, Bağımsız Denetim 29.

³⁸¹ **Çelik**, Bağımsız Denetim 160; **Ulusoy**, Bağımsız Denetim 205; **Narbay** 324. Seri X, No: 22, Birinci Kısım, Yedinci Bölüm m. 29'da ise denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun yapılması halinde müşteri ve üçüncü kişilere karşı denetçilerin sorumlu oldukları belirtilmekle birlikte denetçinin sorumluluk için kusurlu olmasının şart olup olmadığına ilişkin bir açıklık taşımamaktadır.

³⁸² Ayrıca bkz. HMK 190.

³⁸³ **Çelik**, Bağımsız Denetim 161.

³⁸⁴ Yönetim kurulu üyelerine karşı açılan tazminat davalarında kural olarak ispat yükü davacının üzerinde olması gerekirken TK 553/1 ispat külfetini yönetim kurulu üyelerine yüklemiştir. Diğer bir ifade ile denetçiler gibi yönetim kurulu üyelerinin de şirketle akdi bir münasebetleri bulunmaktadır. Sözleşmenin ihlalinde

Ancak burada denetçi ile denetlenen şirket arasında yapılan denetim sözleşmesi ve buna dayanılarak ileri sürülen taleplerdeki *ispat yüküne* de değinmek gerekir. Doktrinde ise denetçinin denetim faaliyetini denetim sözleşmesine uygun olarak yerine getirmesi gerektiği, sır saklama yükümlülüğü denetçinin asli edimi yerine getirmesi bakımından *yan edim*³⁸⁵ niteliğinde olduğu ve bu nedenle denetçilerin rapor/görüşlerinin gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmaması halinde denetçinin bu durumu açıklamak zorunda olduğu haklı olarak ileri sürülmüştür. Dolayısıyla denetim sözleşmesine aykırılığın söz konusu olduğu hallerde ispat yükü tersine çevrilmiş olmakta ve denetçinin kusursuzluğunu ispat etmesi gerekmektedir (BK 112³⁸⁶). Ancak burada ifade etmek gerekir ki, bu sonuç, iki açıdan sınırlandırılabilir. Birincisi, ispat yükünün denetçi üzerinde bulunması hali sadece denetçi ile sınırlıdır. Denetçinin yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri (TK 404/I) bakımından genel ispat kuralları geçerlidir³⁸⁷. İkincisi ise davacının davasını denetim sözleşmesine dayandırması halinde ispata ilişkin kolaylıktan yararlanabilir. TK 404'e dayanarak dava açması halinde genel sorumluluk hükmünde olduğu gibi (TK 554) kusuru iddia eden kişinin ispatlaması gerekir.

Sır saklama yükümlülüğünün kusurlu olarak ihlal edilmesi halinde denetçinin sorumluluğu bakımından TK 404 hükmü şu şekilde ele alınabilir: *Öncelikle*, hükümde kusurun her iki türünü de kapsayacak şekilde bir düzenleme yapılmış kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenlerin şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu oldukları kabul edilmiştir (TK 404/I). Denetçinin ortaya çıkan zarardan sorumlu olması için kasıtlı hareket etmiş olması şart değildir. Denetçinin ihmali davranışlarından dolayı da sorumluluğu söz konusu olabilir. Bu nedenle denetçinin her tür kusurundan dolayı sorumlu olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak Kanun yapma tekniği

ise ispat yükü BK 96'ya göre, borçlu kendine hiçbir kusurun isnat edilemeyeceğini ispat etmedikçe ortaya çıkan zararı tazmin emesi gerekir. Bu hükmün varlığına rağmen yine de TK 553/I ile ispat yükünün yönetim kurulu üyelerinin üzerinde olduğu açık bir şekilde belirtilmiştir. Yönetim kurulu üyeleri bakımından öngörülen ispat yükü ile ilgili karşılaştırma için bkz. **Akdağ Güney** 87 vd.; TK 553/I; Alm. POK 93/II; Bankacılık Kanunu m. 137.

6762 Sayılı eTK 359 ise ispat yükü bakımından denetçiler ile yönetim kurulu üyeleri arasında bir fark gözetmemiştir. Dolayısıyla denetçiler de kanun ve esas mukavele ile kendilerine yüklenen vazifelerini hiç veya gereği gibi yapmamalarından doğan zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen mesuldürler.

³⁸⁵ Bkz. **Eren** 35.

³⁸⁶ **Tekinalp**, Banka 299; **Ulusoy**, Bağımsız Denetim 206; **Köksal**, Bağımsız Denetim 322, 347; **Çelik**, Bağımsız Denetim 162; **Narbay** 327.

³⁸⁷ 6762 Sayılı eTK 359 ise yönetim kurulu üyelerine ilişkin ispat yükünde olduğu gibi denetçilerin de sorumluluktan kurtulabilmesi için kusursuz olduklarını ispat etmeleri gerektiği şeklinde düzenleme yapmıştır.

açısından kasten veya ihmal ile demek yerine kusurlu ibaresi tercih edilmiş olsaydı daha isabetli bir düzenleme yapılmış olurdu³⁸⁸.

İkinci olarak, aynı hükmün ikinci fıkrasında kusur bakımından bir sınırlandırma getirilmiş ve *birinci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında* sorumluluk belirli bir miktar ile sınırlanmıştır. Dolayısıyla sorumluluğun belirli bir miktar ile sınırlanması kasıtlı olan kişiler/denetçiler bakımından geçerli değildir³⁸⁹. Birinci fıkraya uygun olarak kasıtlı hareket eden kişilerin sorumluluğu bakımından bir üst sınırın öngörülmediği söylenebilir³⁹⁰.

Üçüncü olarak, ortaya çıkan zarardan birden çok kişinin sorumlu olması ve bunların kusur durumlarının farklı olması, tazminat sorumluluğunu da etkileyecektir. Kanun koyucu denetime katılan her bir kişiyi diğerinden bağımsız olarak ele almıştır. Bu durumda denetçilerin yaptığı denetimden dolayı bir zararın ortaya çıkması ve denetime katılan kişilerin kiminin kasıtlı kiminin ihmali hareket etmesi halinde kasıtlı hareket edenler bakımından sorumluluğun bir üst sınırı bulunmazken ihmali bir şekilde hareket eden kişilerin sorumluluğunun üst sınırı bulunmaktadır.

3. Zarar

Zarar bir kimsenin malvarlığında veya şahıs varlığında iradesi dışında meydana gelen eksilmeyi ifade eder. Dar anlamda zarar maddi zararı ifade ederken geniş anlamda zarar maddi zararın yanı sıra manevi zararı da kapsar. Denetçilerin üçüncü kişilere karşı akdi bir sorumluluğunun olmaması nedeniyle ortaya çıkan zarar saf malvarlığı zararı olarak kabul edilmektedir. Bu tür zararların tazmini bakımından temel hüküm BK 49 olmakla birlikte denetçiler bakımından konu TK 404 ve TK 554 özel olarak düzenlenmiştir. Üçüncü kişiler denetçi dışında olan herkestir³⁹¹.

Denetçinin tazminat ödeme borcunun doğabilmesi için şirketin ya da bağlı şirketin zarara uğramış olması gerekir. Hukuka aykırı davranış olsa bile şirket ya da bağlı şirketin zararı yok ise denetçinin tazminat ödeme borcu yok-

³⁸⁸ TK 404 ile ilgili olmamakla birlikte konuya ilişkin bir açıklama için bkz. TK 553'ün Gerekçesi.

³⁸⁹ Aynı yönde bkz. **Narbay** 326.

³⁹⁰ Bu sonuç gerekçede de açık bir şekilde belirtilmiştir: "Maddede zarar ihmâlleri ile sebebiyet verenler maddede üst sınırı gösterilmiş tazminat ile sorumlu olurlarken, kasıtlı eylemde bulunanlar için sınır yoktur. Bu farklılaşma Borçlar Kanununun 43 üncü maddesine hakim olan düşünceye paraleldir, ancak değişik bir kurala bağlanmıştır. Borçlar Kanununun 43 üncü maddesi hakime somut olayın özelliklerine ve kusurun ağırlığına göre tazminatın şeklini ve kapsamının derecesini saptamak yetkisini vermektedir. Burada ise kanun kusurun derecesine göre tazminat tutarının sınırlı olup olmadığını belirlemektedir".

³⁹¹ **Urkan** 342.

tur. Zira sorumluluk hukukunun amacı zarar veren kişiyi cezalandırmak olmayıp ortaya çıkan zararı tazmin etmektir³⁹². Zarar genel olarak denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanabileceği gibi (TK 554), denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesinden de kaynaklanabilir (TK 404). Zararın tespiti, denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesinden³⁹³ önceki şirketin durumu ile sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesinden sonraki şirketin durumunun birbiri ile karşılaştırılmasıyla mümkündür. Eğer sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesi nedeniyle bir azalma söz konusu ise şirket ya da bağlı şirketin bir zararı ortaya çıkmış demektir.

Hukuka aykırılık konusu ele alınırken belirtildiği gibi, denetçiye veya ilgili kişilere karşı açılan davalarda tarafların durumuna göre davacı taraf haksız fiile dayanabileceği gibi denetim sözleşmesine aykırılığa da dayanabilir. Bu durumda sözleşmeye dayanan sorumluluk ile haksız fiile dayanan sorumluluk birbiri ile yarışır³⁹⁴.

Zarar gören kimseler tazminat taleplerini sözleşmeye aykırılığa dayandırabilirler. Bu ihtimalde davacı müsbet veya menfi zararı talep edebilir³⁹⁵. Müsbet zarar, sözleşmenin hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi halinde ortaya çıkar. Diğer bir ifade ile borçlu borcunu gereği gibi ifa etmiş olsaydı alacaklının malvarlığı durumu ne miktar iyileşecek idi ise borçlunun bu miktar üzerinden tazminat ödemesi gerekir. Kar mahrumiyeti de bu kapsamda ele alınmaktadır. Menfi zarar ise, sözleşmenin geçersiz olmasından kaynaklanan zarardır³⁹⁶. Menfi zarar, hükümsüz kalan bir sözleşmenin hüküm ifade edeceğine güvenmekten kaynaklanan zarardır. Bu zarar sözleşme yapılmıyaydı meydana gelmeyecek olan zarardır. Bu durumda denetçi denetim sözleşmesinin gereği olarak denetim kanuna uygun olarak yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Denetçinin bunları yerine getirmemesi halinde ortaya çıkan zararı tazmin etmesi gerekir. İkinci olarak denetçinin denetimi kanuna uygun olarak yerine getirmemesi ya da sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi halinde şirket denetim sözleşmesini haklı nedenle feshedebilir. Şirket haklı nedenle denetim sözleşmesinin feshinin yanı sıra denetçinin denetimi kanuna uygun olarak yerine getirmemesi ya da sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi nedeniyle de dava açabilir. Bu davada

³⁹² Ayan 202; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıtop 547.

³⁹³ Denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmamasının da buraya dâhil olduğunun belirtilmesi gerekir.

³⁹⁴ Ayrıca bkz. Tandoğan C II 455, 456; Turanboy, Ticari Sır 355; Ulusoy, Bağımsız Denetim 200; Çelik, Bağımsız Denetim 149.

³⁹⁵ Eren 482; Topçuoğlu, Bağımsız Denetim 192;

³⁹⁶ Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıtop 855; Eren 482; Ayan 204.

şirketin denetçiden isteyebileceği zarar menfi zarar, yani sözleşmenin geçersiz olmasından kaynaklanan zarardır.

Davacının varlığını ispat etmesi halinde ortaya çıkan zararın denetçi tarafından karşılanması gerekir. Dolayısıyla davanın TK 554 ya da TK 404'e dayanılarak açılması halinde kusur, zarar, ispat vb. haksız fiil hükümlerine göre ele alınması gerekir. Eğer sözleşmeye aykırılığa dayanılmış ise, davanın sözleşmeye dayandırılması gerekir.

Burada davacının bağlı şirket olması halinde denetçi ile arasında denetim sözleşmesinin olmaması nedeniyle (veya olmaması halinde)³⁹⁷ bağlı şirket de sadece TK 554 ya da TK 404'e dayanarak dava açabilir, denetim sözleşmesine dayanamaz.

Denetçinin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için bir zararın ortaya çıkmış olması gerekir. Bir zararın ortaya çıkmaması halinde denetçinin tazminat borcu da doğmayacaktır. Zarar denetlenen şirkete ilişkin olabileceği gibi denetlenen şirketle aynı şirket topluluğu içinde bulunan bağlı şirkete ilişkin olarak da bulunabilir. TK 404/I, bu durumu kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler *şirkete* ve zarar verdikleri takdirde *bağlı şirketlere* karşı sorumludurlar şeklinde ifade etmiştir.

Davacıların tazminat davasını kazanabilmeleri uğradıkları zararı ispat edebilmelerine bağlıdır. Bu nedenle uğranılan zarar ispat edilemediği takdirde davacılar tazminat davasını kaybedeceklerdir.

Denetçinin denetim görevini kanuna uygun olarak yerine getirmemesi halinde şirketin veya bağlı şirketin uğradığı zararın *miktarını* da kural olarak ispatlaması gerekir (BK 50). Burada en önemli sorunlardan bir tanesi zararın varlığını ve miktarını isbat etmektir. Ancak zararın varlığını ve miktarını ispatlamak çoğu zaman güçtür³⁹⁸. Ticaret Kanunda ya da DenetimKHK'da zararın nasıl ispat edilebileceğine ilişkin bir hüküm öngörülmemiştir. Ancak SerPK 32. maddesinden niteliği elverdiği ölçüde faydalanmak mümkündür. Zira SerPK 32/I'de, izahname, pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formu, özel durum açıklaması, birleşme ve bölünme işlemlerinde hazırlanacak duyuru metinleri, borsada işlem görme duyurusunun yanı sıra finansal raporlara da yer verilmiştir. Finansal raporlar denetime tabi tüm şirketler bakımından geçerli bir belgedir.

³⁹⁷ Bkz. TK 399/I, III.

³⁹⁸ Ayhan, Haksız Rekabet 114; Gürbüz Usluel, Ticari Sır 107.

Diğer taraftan zararın varlığının ve miktarının ispat edilememesi halinde hâkimin BK 50 hükmünden yararlanması mümkündür. Ancak hâkimin bu yönde karar verebilmesi için davacı tarafın talepte bulunması gerekir³⁹⁹. Buna göre, hâkim zararın gerçekleşmesinin kuvvetle muhtemel olduğu görüşünde ise, onun varlığını ve miktarını da *olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri göz önünde tutarak, zararın miktarını hakkaniyete uygun olarak belirler* (BK 50)⁴⁰⁰. Zararın miktarının belirlenmesi bakımından TK 56/I-e hükmünden de yararlanılabilir. Bu hükme göre, tazminat olarak hâkim, haksız rekabet sonucunda davalının elde etmesi mümkün görülen menfaatin karşılığına da karar verebilir⁴⁰¹. Söz konusu hüküm zararın ispat edilemediği durumlara yanı sıra haksız rekabet nedeniyle önemli karların elde edilmesi durumunda da uygulanabilir. Örneğin ticari sır teşkil eden bilgi ve tecrübelerle istinaden

³⁹⁹ "Tazminat ilkelerine göre, davacının gerçek zararını kanıtlaması zorunlu olup, bunun için davacının kendi defterlerine dayanabileceği gibi, davalı defterlerine dayanması da mümkündür. Gerçek zararın bu şekilde kanıtlanamaması durumunda dahi, haksız rekabetin müeyyidesiz kalmaması için yasa koyucunun hâkime takdir yetkisi tanıdığı anlaşılmaktadır. Ancak bu takdir yetkisinin çok geniş manada olmayıp, "haksız rekabet neticesinde davalının elde etmesi mümkün görülen menfaat" ile sınırlı olduğunun kabulü, TTK.nun 58/d maddesindeki düzenleme karşısında zorunludur (...) Davacı, davalının haksız rekabeti nedeniyle kârının azaldığını kanıtlama cihetine gitmeyip, davalı defterlerine dayandığına göre, artık, davalı kârının tamamının haksız rekabet nedeniyle elde edildiğinin kanıtlanması gereklidir. Davalının ticarî faaliyetleri nedeniyle elde ettiği 3 yıllık kârının tamamına tazminat olarak hükmedilmesi, şayet davalı, davacının markasını bir kısım tanıtıcı faaliyetlerinde kullanmasa idi, hiçbir ticarî iş yapamazdı, anlamına gelir ki, bu da hayatın olağan akışına aykırı olup, bu durum karşısında davalı kârının tamamının haksız rekabet nedeniyle elde edildiğini söylemek mümkün değildir" (11 HD E. 1999/5830, K. 1999/10402, T. 16. 12. 1999; hukukturk).

⁴⁰⁰ Belirtmek gerekir ki, ticari sırların korunması bağlamında MK 24 hükmünden yararlanılabilir, hakkın sahibi MK 25'de sayılan davaları açabilir (**Tandoğan**, C II 456; **Bilge** 42; **Uşan** 179; **Gürbüz Usluel**, Ticari Sır 94 vd.).

⁴⁰¹ **Ayhan**, Haksız Rekabet 20, 114; **Teoman** (Ülgen/Helvaci/Kendigelen/Kaya/ Nomer) 469, 470. "Davacının ticari defter ve kayıtları üzerindeki bilrkişi incelemesi sonucuna göre davacının uğradığı haksız rekabetten dolayı kazanç kaybına uğramadığı anlaşılmakta ise de davacının ürünlerinin satışında artış olması, haksız rekabet sonucu davacının zarar görmediği sonucunu doğurmaz. O halde burada tazminat hesabına esas alınması gereken kıstas, TTK.nun 58 nci maddesinin (e) bendinden sonra gelen cülesinde belirtildiği gibi, "haksız rekabet sonucunda davalının elde etmesi mümkün görülen yararın karşılığı" da olabilir. Mahkemece, yukarıda açıklanan yasal düzenlemeye uygun olarak davacının maddi tazminat isteminin değerlendirilmesi gerekir iken, yazılı gerekçeyle maddi tazminat isteminin reddedilmesi bozmayı gerektirmiştir" (11 HD E. 2003/2585, K. 2003/8782, T. 06.10.2003; hukukturk)

"Yasa koyucu, zararın bu şekilde saptanmasındaki güçlüğü de gözönüne alarak T.T.K.nun 58/1-son cümleye göre de haksız rekabet sonucunda davalının elde etmesi mümkün görülen yararın karşılığına da hükmedilebileceğini açıklamıştır. Bu hükümde amaç, davacının, haksız rekabet sonucunda satamadığı mal miktarı üzerinden karşı tarafın bu tutarda malı satmasından dolayı elde edebileceği yararın saptanmasıdır. O halde, mahkemece yapılacak iş; öncelikle davacının, söz konusu dönemde haksız rekabet nedeniyle uğradığı zararın ticari defterleri üzerinde inceleme yapılarak saptanması, mümkün olmadığı takdirde T.T.K.nun 58/e maddesi dikkate alınarak maddi tazminat miktarına hükmedilmesi gerekir iken" (11 HD E. 1997/4268, K. 1997/4712, T. 16. 06. 1997; hukukturk).

hazırlanmış piyasa analizi raporlarının elde edilmesi suretiyle önemli kazançlar sağlanabilir. Böyle bir durumda davacının uğradığı zarardan daha yüksek bir kazancın elde edilmesi de mümkündür⁴⁰².

Haksız rekabet hükümlerinden yararlanılması halinde, davalı konumunda olan kişilerin doğrudan bir menfaat elde etmesinin söz konusu olmadığı hallerde de bu hükmün uygulanabilmesi gerekir. Örneğin denetçinin şirketin denetim sırasında öğrendiği bir üretim tekniğini söz konusu şirketin rakibine verdiğini varsayalım. Bu ihtimalde denetçi hiçbir menfaat elde etmemiş olsa ile üretim tekniğinin sahibi olan şirket denetçiye karşı dava açabileceği gibi, üretim tekniklerini kullanarak menfaat elde eden kişiye karşı da dava açabilir. İşte burada denetçiye karşı açılan davada da şirkete ait üretim tekniklerini kullanan kişinin elde etmesi muhtemel menfaatlere de karar verilebilmesi gerekir.

Denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi halinde şirketin ya da bağlı şirketin manevi zararının da ortaya çıkması mümkündür⁴⁰³. TK 404'de açıkça belirtilmemiş olsa bile şirket genel hükümlerden hareketle BK 58'de belirtilen şartların ortaya çıkması halinde manevi tazminat talebinde de bulunabilir⁴⁰⁴. Manevi tazminat talebi gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişiler tarafından da talep edilebilir⁴⁰⁵.

⁴⁰² **Arkan**, Ticari İşletme 320; **Gürbüz Usluel**, Ticari Sır 107. Benzer düzenleme için bkz. TK 52/I; KHK/556 62/I/b, 64, 66.

⁴⁰³ **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop** 663, 679.

⁴⁰⁴ "Öte yandan, TTK'nun 58 nci maddesinde haksız rekabet sonucu istenebilecek manevi tazminatın BK'nun 49 ncu maddesindeki düzenlemeye atıf yapılarak ağır kusura bağlanması da mümkün değildir. Zira davalının basiretli bir tacir gibi davranması zorunluluğunun doğal sonucu, ticari yararın zarara uğratılmaması veya böyle bir tehlikeye maruz kalmayı önleyici davranışları da gerektirir. Aksi davranış manevi tazminat istemine de haklılık kazandırır" (11HD E. 2004/4684, K. 2005/1110, T. 14.02.2005; hukukturk).

"Sözleşme hükümlerine aykırılık hallerinde, bu aykırı davranış, eğer kişilik haklarını ihlal etmişse ve Borçlar Kanunu'nun 49. maddesinde öngörülen koşulların varlığı sabit olursa, o takdirde manevi tazminata hükmedilebilir. Kişinin onuru, saygınlığı gibi kişilik haklarını oluşturan değerlere saldırı halinde manevi bir zarar yani kişilik hak ve değerlerinde irade dışında gerçekleşen bir eksilmenin oluştuğunun kabulü gerekir" (13 HD E. 2010/15053, K.2011/4054, T. 16.03.2011; hukukturk).

⁴⁰⁵ **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop** 667; **Ayan** 205; **Gürbüz Usluel**, Ticari Sır 109. TK 404'de düzenlenen kişilerin dışında kalan ve şirket defter ve belgelerini inceleme yetkisine sahip veya görevlendirilmiş kişilerin sır saklama yükümlülüklerini ihlal etmeleri halinde de şirketin maddi ve manevi zararlarını karşılamaları gerektiği belirtilmiştir. TK 404 de ise özellikle manevi zarar bakımından bu yönde özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu konu TK 527'nin gerekçesinde ise şu şekilde açıklanmıştır: "Hükmün ihlali hâlinde şirketin maddî ve manevî tazminat isteyebileceği Tasarıda açıkça öngörülmüştür. Hukukî sorumluluğa ilişkin böyle açık bir hüküm kaleme alınmasaydı Tasarının 553 ve devamı maddelerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışması ortaya çıkardı. Çünkü şirkette yönetici, tasfiye memuru, kurucu gibi bir sorumlu-

Müteselsil sorumluluğun söz konusu olduğu hallerde, yönetim kurulu üyelerinin kusuru ile denetçilerin kusur durumları karşılaştırıldığında denetçilerin kusurunun daha hafif/az önemli olduğunun kabulü gerekir. Zira yönetim kurulu üyeleri yönetim kurulu raporlarının ve finansal tabloların hazırlanmasından teslimine kadar her aşamasında bulunabilir. Denetçinin buradaki rolü ise somut olay aksini göstermedikçe fark etmesi gereken bir yanlışlığı fark edememiş olmasıdır. Nitekim bu durumu göz önüne alan İsviçre, İBK 759'da değişiklik yapacağını kamuya açıklamıştır⁴⁰⁶.

4. İlliyet Bağı

İlliyet bağı sorumluluğun temelini oluşturur ve birbirini takip eden olaylar arasındaki sebep sonuç ilişkisi olarak ifade edilir. Sebep ile sonuç arasındaki illiyet bağı kurulmaksızın herhangi bir sorumluluk ortaya çıkmaz⁴⁰⁷. Tazminat davası bakımından ise denetçinin kanuni yükümlülüklerini yerine getirmemesi ya da sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi nedeniyle şirketin, pay sahiplerinin ya da alacaklıların zarara uğramasıdır. Sebeple sonuç arasındaki ilişki özellikle kusura dayanmayan sorumlulukta en üst düzeye çıkar.

İlliyet bağı, uygun illiyet şeklinde anlaşılmaktadır. Uygun illiyet bağı ise, olayların süregelen akışına ve genel hayat tecrübelerine göre, somut olayı gerçekleştirmeye elverişli şart ile sonuç arasındaki ilişkidir. Dolayısıyla mantıki açıdan sebep sayılabilecek her şart hukuki açıdan sebep sayılmaz. Bu durumda hâkimin, önüne gelen somut olayda bu tür bir şartın hayatın olağan akışına göre bu tür sonuca elverişli olup olmadığını değerlendirmesi ve illiyet bağını buna göre kurması gerekir⁴⁰⁸. Ayrıca belirtmek gerekir ki, uygun illiyet bağının kurulabilmesi için illiyet bağını kesen nedenlerden birinin olmaması gerekir.

İlliyet bağı denetçinin sorumluluğu açısından ele alınacak olursa, denetçinin kanundan ya da sözleşmeden doğan yükümlülüğünü ihlal etmesi ile şirket ya da bağlı şirketin zarara uğraması arasında bir neden sonuç ilişkisinin (uygun illiyet bağı) olması gerekir. Denetçi tarafından hazırlanan rapor ile şirketin ya

luğu bulunmayan, avukat, aracı kurum uzmanı, noter, bilirkişi gibi uzman kişilerin sır saklama yükümünü ihlâl etmeleri hâlinde 553 üncü ve devamı maddeler hükümlerinin kıyas yoluyla da uygulanması mümkün hatta doğru bulunmayabilirdi. Genel hükümlere yani Borçlar Kanununa gidip de, tazminat davası açılması hâlinde de somut olaya manevî tazminatın uygun düşmeyebileceği ileri sürüldü. Tasarı bütün bu tartışmaları ortadan kaldırmıştır".

⁴⁰⁶ **Pulaşlı**, Şirketler Hukuku Şerhi § 57, 19, 20.

⁴⁰⁷ Sorumluluk, dolayısıyla tazminat hukukunu, uygun nedensellik bağı kuralları yönetir (TK 557'nin Gerektirici); **McDonald**, Proportionate Liability 10, 11.

⁴⁰⁸ **Eren** 487 vd.; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop** 566 vd.; **Ayan** 206 vd.

da üçüncü kişinin uğradığı zarar arasında uygun illiyet bağı varsa denetçi bu zarar nedeniyle sorumludur.

İllyet bağının kural olarak davacı tarafından ispatlanması gerekir. İspatın şekline ilişkin Kanunda bir hüküm öngörülmemiştir. SerPK 32/IV'de bir karine-nin varlığından söz edilmektedir⁴⁰⁹. Ancak bu karine sadece SerPK kapsamında denetim yapan denetçilere uygulanabilir. KGK ya da özel kanunlar gereği denetim yapan denetçilere söz konusu karinenin uygulanması mümkün değildir. Şirketin zararı denetçinin yükümlülüklerini ihlal etmesinden kaynaklanmıyorsa örneğin şirkette çalışan birinin yeni bir işletmede işe başlaması ve eski işverene ait ticari sır niteliğindeki bilgileri burada kullanması halinde denetçinin bir sorumluluğu yoktur.

Denetçi kanundan ya da sözleşmeden doğan yükümlülüklerini aktif bir şekilde ihlal edebileceği gibi pasif bir şekilde de ihlal edebilir. Şirket tarafından denetçiye verilen bilgi, teslim edilen belge ya da defterlerin kısaca sırrı taşıyan araçların gerektiği gibi korunması gerekir. Eğer koruma kusurlu bir şekilde yeri-ne getirilemiyorsa denetçi bundan ortaya çıkan zarardan da sorumludur. Bu nedenle pasif davranışlar ile sonuç arasında da illiyet bağının varlığı kabul edilmelidir⁴¹⁰.

B. TAZMİNAT DAVASININ TARAFLARI

1. Davacı

Denetçinin kanuni yükümlülüklerini yerine getirmemesi ya da sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi halinde tazminat davasını açmaya kimin yetkili olduğunun açıklığa kavuşturulması gerekir. TK 554'e göre kanuni görevlerini yerine getirmede kusurlu hareket etmeleri ya da TK 404/I'e göre, kasten veya ihmal ile yükümlülüklerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Hüküm kimlerin zarara uğrayabileceğini belirlerken zararın muhatapları aynı zamanda aktif dava ehliyetini de belirlemektedir. Yine gerekçeye göre hüküm, hem şirketin hem üçüncü kişinin zararının tazminini öngörmektedir.

⁴⁰⁹ **Urkan** 364. Yazar illiyet bağının kurulmasına ilişkin bir düzenlemenin yapılmasını eleştirmekte ve hakim dosyadaki deliller çerçevesinde illiyet bağının varlığına ya da yokluğuna karar vermesi gerektiğine işaret etmektedir. Yazara göre olması gereken illiyet bağının kurulması konusunda değil dava konusu iddianın veya zararın ispatı konusunda kolaylaştırıcı bir yöntem benimsenmesi daha doğru olacaktır (s. 365).

⁴¹⁰ Ayrıca bkz. **Bilgili**, Tazminat Borcu 108, 109, 135.

Dolayısıyla TK 554 ve TK 404/I'e göre dava açma yetkisi denetlenen şirket ile denetlenen şirketin de bulunduğu şirket topluluğu içindeki bağlı şirketlerle, pay sahiplerine ve alacaklılara tanınmıştır⁴¹¹. Ancak doktrinde bir görüşe göre denetimin gereği gibi yerine getirilmemesi nedeniyle müstakbel yatırımcılar, kredi veren kişiler, ortaklıkla ticari ilişkilere girecek olan kimseler vb. dahil olmak üzere denetçinin raporuna güvenerek hukuki işlem yapan tüm kişiler uğradıkları zarar nedeniyle denetçiye başvurabilir⁴¹².

a) Şirket

Denetçinin, kanuni görevlerini yerine getirmemesi ya da sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi halinde esas zarar görecektir. Bu nedenle sözleşmeyi ihlal nedeniyle dava açabileceği gibi TK 404 ve TK 454'e dayanarak da dava açabilir. Davanın şirket adına yönetim kurulu tarafından açılması gerekir.

Denetçi, genel kurul tarafından açık ya da zımni olarak ibra edilebilir. Zımni ibra TK 424'de düzenlenmiştir. Denetçinin ibra edilmesi halinde ibra kapsamında olan hususlar bakımından şirket sorumluluk davası açamaz.

Kanunda sorumluluk davasının açılmasında genel kurul kararının gerekliliğine ilişkin bir hüküm yoktur⁴¹³. *Topçuoğlu* kanun koyucunun, eTK 341'i TK'ya almamasına dayanarak genel kurul kararını dava şartı olarak görmenin mümkün olmadığını, ancak TK 399 hükmü gereği belirli haller dışında denetçi sözleşmesinin feshinin mümkün olmadığını ve bu çerçevede sorumluluk davasının genel kurul kararına bağlanmasının denetçi güvencesiyle örtüştüğünü ileri sürmektedir. *Yazara* göre, aksi takdirde genel kurul kararı olmadan yönetim kuruluna karşı sorumluluk davası açma imkânının tanınması özellikle olumsuz rapor yazacak denetçi üzerinde baskı oluşturabilecektir. Ancak genel kurul kararının da adi nisapla alınabileceği göz önüne alındığında sorumluluk davası için genel kurula karar alma zorunluluğunun getirilmesi, denetçi güvencesi üzerine fiilen bir katkı sağlamayacaktır⁴¹⁴.

Üçüncü kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğü de dâhil olmak üzere kanuni görevlerini kusurlu olarak yerine getirmemesi halinde başvurabilecekleri yol, denetçilerin sorumluluğuna ilişkin genel hüküm niteliğinde olan TK 554 hükmüdür. Bunun dışında üçüncü kişilerin gerekli koşulların oluşması

⁴¹¹ *Narbay* 325, 327; *Topçuoğlu*, Bağımsız Denetim 200.

⁴¹² *Köksal*, Kamu Gözetimi 26.

⁴¹³ bkz. eTK 341.

⁴¹⁴ *Topçuoğlu*, Bağımsız Denetim 201.

halinde haksız fiil hükümlerine başvurması da mümkündür⁴¹⁵. Sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesi halinde üçüncü kişilerin uğramış olduğu zarardan dolayı denetçinin TK 404/I hükmü çerçevesinde bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Dolayısıyla üçüncü kişiler gerekçede aksi belirtilmesine rağmen TK 404/I'e dayanarak denetçilere karşı dava açamazlar. Zira TK 404/I denetçilere karşı dava açma yetkisini denetlenen anonim şirket ve bağlı şirketle sınırlı tutmuştur.

Dava açma yetkisinin sadece denetlenen şirket ile bağlı şirketlere tanınmış olması ve pay sahipleri ile alacaklılara dava açma yetkisinin tanınmamış olmasında hakkaniyete aykırı bir durum olmadığı gibi, tam aksine pay sahipleri ile şirket alacaklıları bakımından daha koruyucu bir düzenlemedir. Bu şekilde pay sahipleri ile alacaklılara daha iyi bir koruma sağlanmış olacaktır. Bu düzenleme şeklinin önemi şuradadır: denetlenen şirket ya da bağlı şirket denetçiye sır saklama yükümlülüğünü ihmal etmesi nedeniyle tazminat davası açarsa elde edeceği tazminat TK 404/II'de öngörülen miktarlar ile sınırlıdır. Zira ikinci fıkra "birinci fıkra da öngörülen yükümlünün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler" diyerek doğrudan birinci fıkraya atıfta bulunmuştur. Birinci fıkra da biraz önce de belirtildiği gibi dava açma yetkisi denetlenen şirket ile bağlı şirkete tanınmış bir yetkidir. Sayılanların dışında kalan kimseler denetçiye karşı TK 404'e dayanarak dava açamazlar. Pay sahipleri ve üçüncü kişiler/alacaklıların dava açma yetkisi esasen TK 554'de düzenlenmiştir. TK 554'e dayanılarak ileri sürülen tazminat talepleri bakımından TK 404/II uygulanmadığı gibi sorumluluğun sınırlanmasına ilişkin TK'da uygulanabilir başka bir hüküm de yoktur. Bu nedenle mevcut düzenlemenin bu yönüyle isabetli olduğunu söylemek mümkündür⁴¹⁶.

Kaynak hukuk bakımından sorumlulukla ilgili hüküm olan Alm. TK 323'e dayanarak üçüncü kişiler (mevcut ve eski pay sahipleri, yatırımcılar, kurumsal alıcılar, kredi verenler, tedarikçiler, iflas alacaklıları, çalışanlar, hazine) dava açabilirken, pay sahipleri ile şirket alacaklılarının TK 404 çerçevesinde dava açamayacağının savunulması yadırganabilir. Öncelikle belirtmek gerekir ki Alman hukukunda TK 554'e benzer bir hüküm yoktur⁴¹⁷. TK'da sorumluluğu

⁴¹⁵ Teoman (Ülgen/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer) 449 vd.; Ayhan, Ticari İşletme 497.

⁴¹⁶ Bkz. Akman 103, 104.

⁴¹⁷ TK 554 ise dava açma hakkına sahip olan kişiler olarak şirket, pay sahipleri ve şirket alacaklıları saymıştır. Pay sahipleri ve şirket alacaklıları dışında kalan üçüncü kişiler de TK 554'e göre dava açamazlar. Bu kişilerin de Alman hukukunda olduğu gibi BK 49 vd. dayanarak dava açabilmeleri gerekir. İsviçre'de de Türk hukukuna benzer bir durum söz konusudur. Yani üçüncü kişiler İBK 41 vd. göre dava açabilirler. Ayrıca bkz. Bilgili 108; Kırca, Üçüncü Kişiye Karşı 214 vd.; Köksal, Bağımsız Denetim 299, 300.

düzenleyen temel hüküm TK 554'dir. Bu nedenle TK 404 bir hüküm olmadığı zaman öncelikle sorumluluğa ilişkin genel hüküm niteliğinde olan TK 554'e gitmek gerekir. Burada da hüküm olmadığı zaman, kaynak hukuktaki gerekçeler ile genel hükümlere gidilebilir. Alman hukukunda pay sahipleri ile şirket alacaklılarının dava açmasının dayanağı haksız fiil sorumluluğunu düzenleyen Alm. MK 823 (BK 49) ile ahlâka aykırı davranışla zarar vermeyi düzenleyen Alm. MK 826'ya dayandırılmaktadır. Bunun dışında doktrinde denetçi ile şirket arasında yapılan sözleşmenin üçüncü kişi yararına bir sözleşme olup olmadığı da tartışılmaktadır⁴¹⁸.

Şirket ya da bağlı şirket tarafından denetçi aleyhine bir dava açıldığı takdirde hâkimin aynı döneme ilişkin şirkete ya da bağlı şirketlere *ihbarda* bulunması faydalı olur. Zira üst sınır hem şirket hem bağlı şirketler için geçerli olan bir sınırdır. Örneğin belirli bir dönem itibariyle şirketin uğradığı zarar bakımından üst sınır üzerinden denetçi aleyhine karar verildiğini varsayalım. Bu durumda bağlı şirket denetçi aleyhine dava açıp kazansa bile, elde edebileceği bir tazminat yoktur. Zira denetçi ödemesi gereken tazminatı üst sınır üzerinden şirket ya da bağlı şirkete ödemiştir.

b) Pay Sahipleri

Sorumluluk davasında dava açma yetkisine sahip ikinci grup pay sahipleridir. Pay sahiplerinin de denetçiye karşı dava açabileceği TK 554'de açıkça zikredilmişken TK 404'de pay sahiplerine yer verilmemiştir. *Narbay*, denetçinin TK 404/I hükmünü ihlal etmesi durumunda anonim ortaklığın ve eğer şirketler topluluğu söz konusu ise bağlı ortaklıkların *pay sahiplerinin* TK 404 ve 554'e göre dava açamayacaklarını bunların dava açmak istemeleri durumunda BK 49 dayanarak dava açmaları gerektiğini belirtmektedir.

Pay sahipleri TK 404/I'e dayanarak dava açamamalarına karşın pay sahiplerinin denetçinin genel sorumluluğunu düzenleyen TK 554 hükmüne ya da BK 49'e dayanarak dava açabilmeleri mümkündür. Pay sahipleri hangi hükümlere dayanarak dava açarsa o hükümler uygulanacaktır⁴¹⁹. Burada pay sahiplerinin TK 554'e göre dava açmasında bir engel yoktur. Zira denetçinin kanuni yükümlerini yerine getirmemesi kapsamına sır saklama yükümlülüğü de girer. TK 554'e göre pay sahipleri dava açma hakkına sahip olduklarına göre,

⁴¹⁸ **Ebke**, MüKo-HGB, § 323 N. 85, 92 vd. **Ebke** 195; **Ferreira-Gomes** 697, dpn. 126; **A Study an Systems of Civil Liability of Statutory Auditors** 8; Üçüncü kişiler ve bu bağlamda TK 554 bakımından yapılan değerlendirmeler için bkz. **Kırca**, Üçüncü Kişiye Karşı 28, 29; **Köksal**, Bağımsız Denetim 300. Koruma amacı bakımından ayrıntılı bir çalışma için bkz. **Abik** 345 vd.

⁴¹⁹ **Narbay** 330. **Köksal**, Bağımsız Denetim 348, 355.

denetçinin sır saklama yükümlülüğüne aykırı davranması halinde de dava açabilmeleri gerekir⁴²⁰. Sır saklama yükümlülüğünün TK 404’de özel olarak düzenlenmiş olması ve burada pay sahiplerine dava açma hakkının özel olarak tanınmamış olması onların TK 554’e dayanak dava açmalarına engel teşkil etmemelidir.

Pay sahiplerinin şirketin zarara uğraması nedeniyle dava açmaları halinde tazminatın şirkete verilmesi gerekir. Zira burada zarara uğrayan kişi şirkettir. Ancak eğer pay sahiplerinin kendileri doğrudan zarara uğramış ise bu durumda tazminatın kendilerine verilmesini isteyebilirler⁴²¹.

Denetçilerin ibra edilmesinin kural olarak şirketin dava açması üzerinde bir etkisi olur. Ancak pay sahiplerinin genel kurulda denetçinin ibra edilmesi yönünde oy kullanması halinde bu kişilerin de denetçilere karşı sorumluluk davası açamamaları gerekir (TK 558). Belirtmek gerekir ki, ibra kararı sadece bu kararın kapsadığı maddi olayları etkiler. Diğer bir ifade ile ibra kararı kapsamı dışında kalan hususlar bakımından pay sahipleri denetçilere karşı dava açabilir⁴²².

Son olarak belirtmek gerekir ki, şirketin iflas etmesi halinde pay sahiplerinin dava açma hakkı alacaklılarda olduğu gibi iflas idaresi ile bağlantılı olarak düzenlenmiştir. İflas halinde, iflas idaresi dava açmış ise alacaklıların dava açma hakkı bulunmamaktadır.

c) Alacaklılar

Dava açma hakkına sahip üçüncü grup alacaklılardır. TK 554’de alacaklıların da dava açma hakkına sahip olduğu açıkça belirtilmesine karşın *şirket alacaklılarının* TK 404’e dayanarak dava açmaları mümkün değildir⁴²³. Pay sahipleri ile ilgili yapılan açıklamalar, kendilerine uygun düştüğü ölçüde şirket alacaklıları bakımından da geçerlidir⁴²⁴.

Kanun koyucu alacaklıların dava açma hakkını şirketin iflas etmesi ile bağlantılı olarak düzenlemiştir. Diğer bir ifade ile şirketin iflas etmesi halinde ancak alacaklıların dava açma hakkı ortaya çıkar. Pay sahiplerinden farklı olarak alacaklıların bağımsız bir dava açma hakkı yoktur. Bu nedenle denetçiler aleyhine iflas idaresinin dava açması halinde alacaklıların dava açması müm-

⁴²⁰ Aksi yönde bkz. **Köksal**, Bağımsız Denetim 348. p

⁴²¹ **Topçuoğlu**, Bağımsız Denetim 205; **Çelik**, İbra 251.

⁴²² **Çelik**, İbra 260 vd.

⁴²³ **Köksal**, Bağımsız Denetim 355; **Narbay** 330.

⁴²⁴ Pay sahipleri ile şirket alacaklılarının da dava açma yetkisine sahip olması gerektiği yönünde bkz. **Çelik**, Tasarı 588.

kün değildir (TK 556/I). Dava sonucunda elde edilen hasılat, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre, önce dava açan alacaklıların alacaklarının ödenmesine tahsis olunur; bakiye, sermaye payları oranında davacı pay sahiplerine ödenir; artan iflas masasına verilir (TK 556/II).

d) İflas İdaresi

Şirketin iflas etmesi halinde iflas idaresinin dava açma hakkı da ortaya çıkar. İflas idaresi TK 556/I'de öngörülen davayı açmadığı takdirde, her pay sahibi veya şirket alacaklısı mezkûr davayı ikame edebilir. İflas idaresi, esasen pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının dava açma haklarını kullanır. İflas idaresinin dava açmaması halinde alacaklılar ve pay sahipleri dava açabilir⁴²⁵.

2. Davalı

Şirket ya da bağlı şirket, gerek TK 554 gerekse TK 404 çerçevesinde öncelikle denetçilere karşı dava açabilir. TK 400/I hükmüne göre denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi (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. TK 554'de sorumluluk davası denetçiye karşı açılabilirken TK 404/I'de denetçi dışında özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, karşı da dava açılabileceği öngörülmüştür. TK 404/I'in denetçi yardımcılara karşı da dava açılabileceğini öngörmesi nedeniyle yardımcı kişiler bakımından genel hükümlere gitmeye gerek yoktur. Sermaye Piyasası Kanununda ise bir sınırlandırma öngörülmemiş ve bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuşlardır⁴²⁶.

⁴²⁵ Topçuoğlu, Bağımsız Denetim 204, 205, 206.

⁴²⁶ Ayrıca konun DenetimKHK 24, TK 399 ve 554, BK 16 ve 49 çerçevesinde bir değerlendirme için bkz. Köksal, Bağımsız Denetim 27.

Şirket tarafından denetçilere karşı tazminat davası açıldığında, denetçiler şirkete karşı hatanın kendilerinden kaynaklandığı iddiasını dile getirebilirler⁴²⁷. Şirket ya da bağlı şirkete karşı denetçiler ile birlikte yönetim kurulu üyeleri de TK 553 çerçevesinde sorumludurlar.

c) Görevli Mahkeme

SerPK, DenetimKHK vb. farklı mevzuatta denetime ilişkin pek çok hüküm bulunmaktadır. Ancak anonim şirketlerin denetimine ilişkin hükümler esasen TK 397 vd. yer almaktadır. Bu nedenle TK 4/I/a hükmü gereğince denetimden kaynaklanan davalar mutlak ticari dava sayılır. Ticari davalar ise dava olunan şeyin değerine ve tutarına bakılmaksızın asliye ticaret mahkemesi tarafından görülür (TK 5). Bu nedenle TK 554 ve TK 404 kapsamında açılacak tazminat davalarında görevli mahkeme asliye ticaret mahkemesidir.

d) Yetkili Mahkeme

Yetkili mahkeme ise TK 561'de düzenlenmiştir. Bu hükme göre, sorumlular aleyhine şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde dava açılabilir. Gerekçeye göre söz konusu hüküm, yetkili olan mahkemelerin yanına bir diğer yetkili mahkeme daha eklemekte, yoksa inhisari yetkiyi haiz bir mahkemeyi göstermemektedir. Bu nedenle Türk Ticaret Kanunu denetçiye karşı açılacak sorumluluk davalarına ilişkin olarak genel hükümler de (Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 5 vd.) uygulama alanı bulabilecektir. Bunun dışında tahkim ve yetki sözleşmesi yapma yolunun açık olduğunu belirtmek gerekir.

e) Zamanaşımı

1. Genel Olarak

Sözleşmeden, haksız fiilden veya diğer nedenlerden kaynaklanmış olsun bir alacak hakkının talep ve dava yoluyla cebri icraya konu olabilmesi için belirli bir süre içinde talep ve dava edilmesi gerekir. Bu süre geçtikten sonra talep ve dava edildiğinde alacaklı zamanaşımı defi ile karşılaşabilir. Defi ileri sürüldüğünde ise alacak eksik borç haline gelir ve bu borcun ifa edilip edilmemesi borçlunun isteğine kalmıştır. Alacaklı cebri icra yoluyla alacağını elde edemez. Defi ileri sürülmediği takdirde ise normal bir alacak gibi muamele görür. Tazminat davalarında zamanaşımı süresine ilişkin olarak birden çok ihtimal bulunmaktadır. Aşağıda denetçiye karşı açılacak olan tazminat davaları bakımın-

⁴²⁷ Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes (MARKT/2005/24/F) Final Report To EC-DG Internal Market and Services By London Economics in association with Professor Ralf Ewert, Goethe University, Frankfurt am Main, Germany September 2006, s. 205, dph 76).

dan zamanaşımı süresi ele alınacaktır. Denetçinin şirkete karşı açacağı davalar bakımından öngörülmüş özel bir zamanaşımı süresi yoktur. Bu ihtimalde genel hükümlerin uygulanması gerekir⁴²⁸.

2. Akdi Sorumluluk Bakımından

Denetçinin denetim faaliyetini yürütebilmesi için denetlenen şirketin genel kurulu tarafından seçilmesi ve yönetim kurulu tarafından sözleşme yapılması gerekir. İşte denetçi bu denetim sözleşmesi çerçevesinde denetim faaliyetini yürütecektir. Denetlenen şirketin denetçiye karşı denetim sözleşmesinin gereği gibi yerine getirilmemesinden kaynaklanan tazminat talebi ile ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle sözleşmeler ile ilgili genel zamanaşımı süresinin bu ihtimalde uygulanması gerekir. Konu BK 146'da düzenlenmiştir. Bu hükme göre Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, her alacak *on yıllık* zamanaşımına tabidir. Dolayısıyla şirketin sözleşmeye dayanarak denetçiye karşı on yıllık süre içinde dava açması gerekir. Aksi takdirde zamanaşımı defii ile karşılaşılabılır.

3. Kanundan Doğan Sorumluluk

Denetçinin sorumluluğunun hem TK 554 hem TK 404 de düzenlenmesi nedeniyle şirkete, pay sahiplerine, alacaklılara ve bağlı şirketlere karşı sorumlu durlar. Her iki madde de zamanaşımı süreleri farklı bir şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla ayrı ayrı ele alınması gerekir.

Denetçinin genel anlamda sorumluluğuna ilişkin zamanaşımı düzenleyen hükümde asgari ve azami süreleri gösteren ikili bir süre belirlenirken denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmaması ve sır saklama yükümlülüğüne aykırı hareket edilmesi halinde beş yıllık tek bir zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Belirtmek gerekir ki, bu farklılığı oluşturacak haklı bir neden olmadığı gibi aynı zamanda bazı ihtilaflara yol açacak niteliktedir. Özellikle denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmaması halinde genel hüküm niteliğinde olan TK 560 mı yoksa TK 404/V'in mi uygulanacağı uygulamada sorunlara yol açacaktır.

⁴²⁸ **Köksal**, Bağımsız Denetim 409. Yazara göre, örneğin denetçinin ücret alacağı bakımından zamanaşımı süresi olarak genel hükümler uygulanır. Bu durumda denetçinin ücret alacağı, muaccel hale gelmesinden itibaren on yıl geçmekle zamanaşımına uğrar (BK 146). Aynı şekilde denetlenen şirket denetim için gerekli olan bilgi ve belgeleri sunmaması halinde denetçi denetim sözleşmesini haklı nedenle feshedebilir (TK 399/VIII). Bu durumda sözleşmeyi fesheden denetçinin şirketten uğradığı zararın tazminini isteme hakkı bulunmaktadır. Denetçinin tazminat alacağına da BK 146'da öngörülen on yıllık zamanaşımı süresi uygulanır.

a) TK 554’de Öngörülen Zamanaşımı Süresi

TK 554 göre asgari, azami ve ceza zamanaşımı süresi olmak üzere üçlü bir zamanaşımı süresi bulunmaktadır.

Tazminat davasının, davacıların zararı ve sorumlu kişileri öğrendiği tarihten itibaren iki yıllık asgari zamanaşımı süresi içinde açılması gerekir (TK 560). İki yıllık sürenin başlaması için hem zararın hem sorumlu kişilerin her ikisinin de öğrenilmiş olması gerekir. Bunlardan birinin öğrenilmesi iki yıllık sürenin başlaması için tek başına yetmez.

Tazminat davasında azami zamanaşımı süresi ise her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar (TK 560).

Son olarak ceza zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Buna göre denetçinin fiili cezayı gerektirip, Türk Ceza Kanununa göre daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanır (TK 560).

b) TK 404’de Öngörülen Zamanaşımı Süresi

Sır saklamadan doğan sorumluluğu düzenleyen TK 404, TK 554’den farklı bir zamanaşımı süresi öngörmüştür. Bu hükme göre, denetçinin TK 404’den doğan sorumluluğuna ilişkin talepler rapor tarihinden⁴²⁹ başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar.

TK’nun ilk şeklinden beri var olan bu hükme *fiilin suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre, süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır hükmü*⁴³⁰ eklenmiştir⁴³¹.

⁴²⁹ Zamanaşımı süresinin başlangıcına ilişkin tartışmalar için bkz. Arı, Sınırlanma 259 vd.

⁴³⁰ Hüküm ilk kez alt komisyon tarafından Tasarının 404 üncü maddesinin beşinci fıkrasına fiilin suç oluşturduğu ve Türk Ceza Kanunundaki dava zamanaşımının daha uzun olduğu hallerde bu zamanaşımının uygulanmasını öngören bir hüküm konulmuştur gerekçesiyle metne eklenmiş ve Adalet Komisyonu tarafından da kabul edilmiştir.

⁴³¹ Alman TK 323’de zamanaşımına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

III. SORUMLULUĞUN SINIRLANMASI

TK 'nın hukukumuzda getirdiği yenilikler arasında denetime ilişkin hükümler önemli bir yer tutmaktadır (TK 397 vd.). Söz konusu hükümleri içinde denetçiler bakımından getirilen diğer önemli bir yenilik ise belirli şartların gerçekleşmesi hâlinde denetçilerin sorumluluğunun sınırlanmış olmasıdır. Denetçi sorumluluğunun sınırlanması Türk hukukunda ilk defa düzenlenmiştir⁴³².

Sorumluluğun sınırlanması TK 404/II ve IV'de düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, TK 404'ün birinci fıkrasında öngörülen yükümlülüğün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için (100.000) yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise (300.000) üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir (TK 404/II). Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir (TK 404/IV).

Öncelikle, denetçinin hangi hallerde sorumluluğunun sınırlanacağını üzerinde durmak gerekir. TK 404/II birinci fıkraya atıfta bulunduğu göre burada sayılan hallerle sınırlı olduğunun kabulü gerekir. TK 404/I'de ise denetçiye yüklenen davranış yükümleri ise sır saklama yükümlülüğü ile denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmasına ilişkin yükümlülüktür. Bu nedenle denetçinin sorumluluğunun sınırlanması sadece bunların ihlal edilmesi hâlinde söz konusu olabilir⁴³³.

İkinci olarak, denetçilerin sır saklama yükümlülüğünün ihlalinden dolayı kendine karşı açılan tazminat davalarında sorumluluklarının sınırlanabilmesi için söz konusu yükümlülüklerinin *kasıtlı* olarak ihlal edilmemiş olması gerekir. Nitekim gerekçede bu farklılaşmanın eBK 43'e hâkim olan düşünceye paralel olduğu ancak değişik bir kurala bağlandığı ifade edilmiştir. Denetçinin sorumluluğunun sınırlanması ihmali davranışlarla sınırlıdır. Ancak kanun koyucu ihmal bakımından ağır ihmal ya da hafif ihmal şeklinde bir ayırım yapmadığı için, her iki tür ihmal bakımından da sorumluluğun sınırlanması mümkündür.

TK 404/I'de sözü edilen yükümlülükler kasıtlı olarak ihlal edebilecekleri gibi ihmal suretiyle de ihlal edebilirler. Şirketin zarara uğradığı somut bir olayda

⁴³² Ayrıntılı bilgi için bkz. **Arı**, Sınırlanma 23 vd.

⁴³³ bkz. **Ebke**, Panel V 198 vd.; **Odman Boztosun**, Sorumluluk 1 vd.

bu yükümlülerin bir kısmı kasıtlı hareket edebileceği gibi bir kısmı ihmali bir davranışta da bulunabilir. Bu durumda kasıtlı olan kişilerin durumu ile ihmali olarak hareket edenlerin durumunun ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Kasıtlı olanlar bakımından ödeyecekleri tazminat miktarında üst sınır bulunmazken ihmal suretiyle ihlal edenler bakımından TK 404/II'de öngörülen üst sınır mevcuttur (TK 404/II)⁴³⁴. Bu sonuç aynı zamanda farklılaştırılmış teselsül anlayışı ile de uyumludur (TK 557). Örneğin denetçinin müşterinin malî tablosunda gösterilmesi gereken bir dipnotu atlamış olması onun yeterli ölçüde mesleki özeni göstermediği anlamına gelir ve ihmali bir davranış olarak nitelendirilebilir⁴³⁵.

Üçüncü olarak, sorumluluğun sınırlanması ?; denetçi ve özel denetçi⁴³⁶, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Şirket anılan kişiler dışında örneğin yönetim kurulu üyelerine karşı da dava açmış olsa aynı davada yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu sınırsızken, TK 404/I'de sayılanların sorumluluğu sınırlıdır. Sorumluluk gerçek kişiler açısından olabileceği gibi (SMMM ve YMM), tüzel kişiler (sermaye şirketi) açısından da söz konusu olabilir. Ancak sır saklama yükümlülüğünün kapsamı denetçinin sermaye şirketi olması hâlinde bu kurumun yönetim kurulunu, üyelerini ve çalışanlarını da kapsar (TK 404/III).

Dördüncü olarak, sorumluluğun sınırlanmasının zamanı/kapsamı “her bir denetim”dir. Diğer bir ifade ile kanunda belirtilen sorumluluğun üst sınırı “her bir denetim” için öngörülmüş bir üst sınırdır. Kanunda ve gerekçede her bir denetim ile neyin amaçlandığına dair bir açıklama yoktur. Benzer bir ibare (für eine Prüfung) kaynak HGB 323/II'de de kullanılmıştır. Kanunda her bir denetim kavramına ilişkin açık hüküm yoktur.

“Her bir denetim” ibaresinin denetçilerin yanı sıra özel denetçileri de kapsadığını belirtmek gerekir. Özel denetçi kendisine verilen denetim görevi belli olduğu için bu kişiler bakımından “her bir denetim” ibaresinin anlamı açıktır. Bir kişi *belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulması* (TK 438) bağlamında atanmış ise sorumluluğu kendisine verilen somut olay ile ilgilidir. Fakat “her bir denetim” ibaresinin anlamının tespiti ile ilgili bu kolaylık denetçi bakımından söz konusu değildir. Denetçi, şirket muhasebesinin tümünü

⁴³⁴ Kendigelen, Değişiklikler 257.

⁴³⁵ Önder, Batan Bankalar 78.

⁴³⁶ Kaynak kanun, özel denetçiye yer vermemiştir. Bu nedenle kaynak hukuk bakımından anılan kişilerin sorumluluğunun sınırlanması da söz konusu değildir. Özel denetçinin, denetçi ile birlikte düzenlemenin eleştirisi için bkz. Narbay 15 vd.

denetleyen kişidir. Muhasebenin tümü içinde o kadar çok belge bulunmaktadır ki, üst sınırın bunların her birinin denetimi ile ilgili olarak öngörüldüğünü iddia etmek sorumluluğun sınırlanmasının amacına aykırı düşer. Denetimin kapsamını ifade etmek bakımından finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetlenmesi, bu belgelerin kağıt üzerinden incelenmesi olmayıp, envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgeler (müsbit evrak) ile denetlenmesi (TK 398/I) örnek olarak verilebilir.

Bununla birlikte TK çerçevesinde *her bir denetim* ibaresinin anlamını belirlemeye çalışmak gerekir. *Her bir denetim* ibaresine TK 399/I'de *dolaylı* olarak işaret edildiği söylenebilir⁴³⁷. Söz konusu hükme göre, denetçinin şirket genel kurulu tarafından seçilmesi şarttır. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Faaliyet dönemi ibaresi Kanunun birçok hükmünde geçmektedir⁴³⁸. Ancak faaliyet döneminin süresine ilişkin en açıklayıcı hüküm TK 66/II hükmüdür. Bu hükme göre, faaliyet dönemi veya başka bir kanunî terimle hesap yılı on iki ay geçmez. Ancak hükmün gerekçesine göre, on iki ayın başlangıcı ve sonu işletmenin konusunun özelliği sebebiyle değişebilir. Konuya ilişkin ikinci hüküm ise anonim şirketlerin olağan genel kurul toplantısının yapılacağı zamanı gösteren TK 409/I hükmüdür. Bu hükme göre de olağan toplantının her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılması gerekir. Faaliyet dönemi ibarelerinden hareketle her bir denetimin de hesap yılını işaret ettiği kabul edilebilir.

Diğer taraftan sorumluluğun sınırlanmasının üst sınırı, sınırlanacak kişiler açısından bakıldığında hakkaniyete aykırı bir durum ortaya çıkmaktadır.

Özel denetçi ise *belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulması* (TK 438) amacıyla atanabilir⁴³⁹. Özel denetçi de atandığı olayların büyük ya da küçüklüğüne bakılmaksızın verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için (100.000) yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise (300.000) üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata mahkûm edilebilirler.

Biraz önce de belirtildiği gibi denetçinin denetim konusu ve kapsamı (TK 398/I, II) özel denetçi ile kıyas kabul etmeyecek kadar geniştir. Ayrıca eklemek gerekir ki, anılan denetim de asgarî denetimi ifade etmektedir. Bu nedenle iki

⁴³⁷ Her bir denetimin ne anlama geldiğine ilişkin ikincil mevzuatta açık hüküm bulunması isabetli olur. Aksi takdirde konu belirsizliğini koruyacaktır.

⁴³⁸ bkz. TK 64/III, 67/II, III, 409/I, 1523/III-3 vb.

⁴³⁹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, Ortaklıklar N.642 vd.

tür denetim bakımından aynı şekilde öngörülen sorumluluk sınırının hakkaniyete uygun olmadığı söylenebilir.

Diğer taraftan kanunda öngörülen üst sınırın, sorumlu olan kişilerin her biri için getirilmiş bir üst sınır olmadığı belirtilmelidir. Üst sınır sorumlu olan denetçilerin tümü bakımından geçerlidir. Üst sınırın belirlenmesinde esas olan kriter *her bir denetimdir*⁴⁴⁰. Bu sınırlamanın niteliği gereği sayısı önceden tahmin edilemeyen pay sahipleri ile şirket alacaklıları açısından uygun olmadığı ortaya çıkmaktadır. Son olarak eklemek gerekir ki, üst sınır için getirilmiş olan her bir denetim ibaresi şirket için geçerli olmasının yanı sıra bağlı şirketler bakımından da geçerlidir.

Beşinci olarak, kanun, şirkete karşı sorumlu olan denetçi, denetçi yardımcısı ve sermaye şirketinin denetim yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin tazminat sorumluluğu bakımından bir üst sınır öngörmüştür⁴⁴¹. Buna göre denetçi, denetçi yardımcısı ve sermaye şirketinin denetim yapmasına yardımcı olan temsilcileri, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için (100.000) yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise (300.000) üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir⁴⁴².

Pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketler bakımından üst sınır (300.000) üçyüzbin TL iken diğerleri bakımından bu (100.000) yüzbin TL'dir⁴⁴³. Görüldüğü gibi sorumluluğun üst sınırını şirketin pay senetlerinin borsada işlem görmesi oluşturmaktadır⁴⁴⁴.

Denetçilerin şirkete verdiği zarar ne kadar büyük olursa olsun denetçi sorumluluğunun üst sınırı yüzbin ve üçyüz bin TL ile sınırlanmıştır. Şirket sermayelerinin çok önemli rakamlara ulaştığı günümüzde söz konusu miktarlar oldukça düşüktür⁴⁴⁵.

⁴⁴⁰ Bu sınırlama tespit edilirken denetimi yapan kişilerin sayısı ve zarara neden olan davranış ve kusurlar dikkate alınmaz (**Ferreira-Gomes**, Auditor 697).

⁴⁴¹ **Akman** 23-27.

⁴⁴² Kaynak HGB 323/II hükmünde ise ihmal suretiyle sorumlu olan kişilerin sorumluluğu her bir denetim için bir milyon Avro ve pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise dört milyon avro ile sınırlanmıştır. Alman hukukuna ilişkin olarak ayrıca bkz. **Ferreira-Gomes**, Auditor 697, dn.126.

⁴⁴³ Benzer bir ayrım için bkz. TK 378; Genel Gerekçe N.57.

⁴⁴⁴ "Pay senetleri borsada işlem gören anonim şirket" ibaresi için bkz. Genel Gerekçe N.117, 118.

⁴⁴⁵ Bu nedenle Alman Federal Mahkemesi denetçi ihmalden kaynaklanan medeni hukuk sorumluluğunda üst sınırı (HGB 323/II) kıyas yoluyla uygulamayı reddetmiştir (**Doralt/Hellgardt/Hopt/Leyens/Roth/Zimmermann**, Liability 64). Benzer bir düzenleme Avrupa Birliğinin konuya ilişkin Tavsiyesinde bulunmaktadır. Tavsiye'ye göre (m.4) medeni hukuka ilişkin sorumluluğun sınırlanması tarafların adil tazminat isteme hakkını ortadan kaldırmaz.

eTK pay senetleri borsada işlem gören anonim şirket ibaresini yer vermezken Türk Ticaret Kanunu ile birlikte kavram kullanılmaya başlanmıştır. Bu durumda anonim şirketler açısından üç tür/sınıf anonim şirket ortaya çıkmaktadır. Birincisi kapalı anonim şirketler, ikincisi halka açık anonim şirketler⁴⁴⁶ ve nihayet pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerdir. Dolayısıyla (300.000) üçyüzbin TL'lik üst sınır sadece pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlere özgüdür.

TK 404/II ile öngörölmüş olan üst sınır gerçekte BK 51, 52'e (eBK 43 ve 44) göre hâkimin yapacağı değerlendirmenin yasal olarak yapılmış halidir. Nitekim gerekçede de hâkimin somut olayın özelliklerine ve kusurun ağırlığına göre tazminatın şeklini ve kapsamının derecesini belirleme yetkisi bulunduğu ifade edilmektedir⁴⁴⁷.

TK 557/I hükmüne göre denetçilerin sorumluluğu, kusur ve durumun gereklerine göre belirlenmektedir. Yapılan bu değerlendirmenin TK 404/II üzerindeki etkisine değinmek gerekir. TK 404/II, denetçilerin sorumluluğunu miktar itibariyle sınırlandırmaktadır. Dahası TK 404/IV hükmü ile sorumluların (denetçinin) tazmin yükümlülüğünün sözleşme ile ortadan kaldırmayacağı gibi daraltılmasının da mümkün olmadığı açıkça belirtilmiştir. BK 51 ve 52 ile yapılan değerlendirmenin büyük ölçüde sorumluluğun daraltılması ile ilgili olduğu söylenebilir. TK 404 hükmü BK 51 ve 52 ile TK 557 ile karşılaştırıldığında daha özel bir hükümdür. Kanaatimizce TK 404/II ve IV, denetçinin sorumluluğu belirlenirken kusur ve durumun gereklerinin hâkim tarafından dikkate alınmasını engellemez. Hâkim denetçinin tazmin sorumluluğunu genel hükümler (BK 51 ve 52; TK 557) çerçevesinde tespit eder. Ortaya çıkan tazminat miktarı TK 404/II de öngörölen miktarın üzerinde ise denetçinin ödemesi gereken miktar pay senetleri borsada işlem gören şirketlere göre yapılan ayrıma göre kanunda yazılan miktardır. Eğer hâkimin tespit ettiği miktar TK 404/II'de öngörölen miktarın altında ise bu durumda yasal üst sınıra ulaşılmamış demektir ve denetçinin bu miktarın tümünü ödemesi gerekir. Ancak burada hâkimin genel hükümler çerçevesinde yapacağı *kusur ve durumun gerekleri* değerlendirmesinin sonucunun denetçinin tazminat borcunu yasal üst sınırın altına indirmesi de mümkündür. Bu sonuç TK 404/II'ye aykırılık oluşturmaz.

⁴⁴⁶ SerPK 16/I hükmüne göre, pay sahibi sayısı 500'ü aşan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz olunmuş sayılır ve bu ortaklıklar, halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabi olurlar.

⁴⁴⁷ *Arkan* ise tazminata kusurun derecesine göre hâkimin karar vermesi gerektiğini ve TK 404/II hükmünde getirilen sınırlandırmaya ilişkin gerekçenin açıklanmadığını belirtmektedir (*Arkan*, Tasarı 54).

TK 404/IV'de öngörülen yasaklama ise tarafların tazminat miktarına ilişkin yapacağı sözleşmelere yöneliktir. Taraflar tazmin yükümlülüklerini doğrudan ya da dolaylı olarak herhangi bir anlaşma yapamazlar. Bu yönde yapılan anlaşmalar geçersizdir. Ancak BK 51 ve 52 ile TK 557 çerçevesinde yapılan değerlendirmeler yasal çerçevede yapıldığı için TK 404/IV kapsamına girmeyecektir.

TK tarafından benimsenmiş olan bu yöntem Alman hukuku tarafından da benimsenmiştir. İngiliz hukukunda ise denetçi ile denetlenen şirket arasında sorumluluğu sınırlayan bir anlaşmanın yapılması gerekir. İki yöntem arasındaki fark ise üst sınırı, yöntemlerden birinde kanun belirlerken diğerinde tarafların iradesi belirlemektedir.

Altıncı olarak, denetçinin şirkete karşı tazminat sorumluluğunun üst sınırını belirleyen TK 404/II hükmünün niteliği, aynı hükmün dördüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre, bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir⁴⁴⁸. Düzenlemenin niteliği açıktır. Tarafların üst sınırlar üzerinde bir tasarruf yetkisi yoktur. Bu anlamda emredici olduğunu belirtmek mümkündür. Ancak hükmün emrediciliği mutlak olmayıp *tamamen ortadan kaldırma* ya da *daraltma* yönünde tarafların tasarrufta bulunamayacakları anlamındadır. Bu nedenle şirketle denetçi arasında yapılan ve sorumluluğun ortadan kaldırılması veya daraltılması yönündeki sözleşme hükümleri geçersizdir (BK 27). Emredici bir hükme aykırılık olması nedeniyle geçersizliğin mutlak butlan olduğunun kabulü gerekir. Dolayısıyla davada hâkim tarafından re'sen dikkate alınması gerekir. Bununla birlikte denetçi ile denetlenen şirketin aralarında anlaşma yapmak suretiyle denetçi sorumluluğunu arttırabilmeleri de TK 404/II'nin öngörülme amacı ile çelişmektedir⁴⁴⁹. Hatta bu çalışmada sorumluluğun sınırlanması başlığı altında ele alınan tüm konular ve ileri sürülen görüşler sadece sır saklama yükümlülüğü ile de sınırlı değildir. Kaynak hukukta olduğu gibi denetçilerin denetim faaliyetinden kaynaklanan tazminat sorumluluğu ile ilgilidir. Bu nedenle taraflar anlaşarak denetçi sorumluluğunu arttıramazlar⁴⁵⁰. Ekleme gerekir ki, denetçiden tazmi-

⁴⁴⁸ Ayrıca Alman hukukunda denetçilerin sorumluluk sigortası yaptırması zorunludur ve sigortanın asgarî kapsamının HGB 323/II'de belirtilen miktar kadar olması gerekir. Türk Ticaret Kanununda denetçilerin sigorta yaptırmaya ilişkin bir hüküm olmamakla birlikte ikincil mevzuatta sorumluluk sigortasının zorunlu tutulacağı tahmin edilmektedir.

⁴⁴⁹ bkz. **Ferreira-Gomes**, Auditor 699, dn.132.

⁴⁵⁰ İkincil mevzuatın TK 404/II'yi açıklayıcı hükümler öngörmesi gerekir. Alman hukukunda ise sorumluluk sınırlarının genişletilmesinin yasak olmadığı ancak çoğunluk görüşüne göre sorumluluk sınırının artırılmasının meslek ilkelerini ihlal edeceği kabul edilmektedir. Zira denetçilerin bu yönde anlaşma yapmaya başlamaları haksız rekabetin ortaya çıkmasına yol açabilir (**Ebke**, Münchener Kommentar § 323 N.73)

nat isteme hakkı şirketin tasarrufundadır. Şirket bu hakkını kullanıp kullanmama-
makta serbesttir.

Yedinci olarak, sorumluluğun sınırlanması sadece denetçinin sözleşme imzaladığı şirket ve bağlı şirkete karşıdır. Bunların dışında TK 557 çerçevesinde dava açma hakkına sahip kişiler bakımından sorumluluğun sınırlanması söz konusu değildir.

Sekizinci olarak, hükmün niteliği aynı zamanda hâkimin sorumluluğun sınırlanması halini re'sen gözetmesini gerektirir. Dolayısıyla taraflar ileri sürme-
se bile hâkim TK 404/II hükmünü re'sen uygulamalıdır.

SONUÇ

Serbest piyasa ekonomisinin, üzerine inşa edildiği en önemli kurumlardan biri de ticaret şirketleridir. Serbest piyasa ekonomisini ticaret şirketleri olmadan düşünmek mümkün değildir. Ticaret şirketleri içinde günümüzde en yaygın olarak kurulan şirket türleri ise anonim şirket ile limited şirkettir.

Ticari faaliyet yürüten küçük bir şahıs işletmesi ise söz konusu işletme büyük ölçüde işletmecisi tarafından idare edilir ve eğer bir denetim söz konusu ise bu denetim de büyük ölçüde yine ortak yönetici tarafından gerçekleştirilir. Ancak aynı kişi, aynı ticari faaliyetini bir ticaret şirketi bünyesinde icra ettiğinde başta Ticaret Bakanlığı olmak üzere denetim kavramı ile tanışmaya başlar. Şirketlerin büyümesi ve halka açık hale gelmesi oranında denetimin sayısı ve kapsamı da aynı ölçüde artar. Zira belirli büyüklüğe ulaşan şirketlerin korunmasında şirket ortakları kadar çalışanların, tedarikçilerin, müşterilerin ve nihayet bir bütün olarak piyasanın ve toplumun menfaati bulunmaktadır. Bu nedenle şirketlerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasında denetimin çok önemli bir işlevi bulunmaktadır.

Diğer taraftan pek çok ülke gibi Türkiye’de de şirketlerin üçüncü kuşağa geçiş oranı oldukça düşüktür. Şüphesiz bunun birçok nedeni bulunmaktadır. Ancak önemli bir nedeni şirketlerin kurumsallaşamamasıdır. Kurumsallaşma, aynı zamanda şirket için bir denetim sisteminin kurulmasını da gerektirir. Şirketler gerekli olan denetimin türü ve içeriği yasal olarak belirlenebileceği gibi iradi olarak da belirlenebilir. Bunların bir kısmı zorunlu olabilirken bir kısmı ise tamamen yada kısmen isteğe bağlıdır. Denetim, şirketin büyüklüğünden ortaklık yapısına yada çalışma alanı kadar bir çok faktöre göre değişebilir.

Bu çalışmada anonim şirketlerin denetimi bir bütün olarak ele alınmaya çalışılmıştır.. Denetim türlerine söz konusu bütünlük içinde yer verilmiştir. Bu çerçevede denetim iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmiş ve esasen dış denetim kapsamında yer alan bağımsız denetim ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki, özel denetim niteliği gereği çalışmada ayrıca ele alınmamıştır

İşte sermaye şirketlerinin serbest piyasa açısından taşıdığı önem nedeniyle 2012 tarihli Türk Ticaret Kanunu şirketlerin denetimini yeni baştan ele almış-

tır. Kanunun denetimi yeni baştan ele almasında kullanmak istediği en önemli yöntem ise söz konusu şirketleri bağımsız denetime tabi tutmaktır. Bu aynı zamanda şirketler açısından radikal bir değişikliğe de işaret etmektedir.

Ancak Taslak halinde var olan bu amaç Kanun yürürlüğe girmeden hemen önce yapılan değişiklik ile büyük ölçüde ortadan kalkmıştır. Kanun koyucunun bu değişiklik ile bağımsız denetime geçişe ilişkin radikal bir adım atma yerine tedrici bir geçiş öngördüğünü belirtmek gerekir. Nitekim gerek kanun hükmünde kararnameler ile gerekse Kamu Gözetimi Kurumu tarafından çıkarılan ikincil düzenlemeler ile bağımsız denetim kapsamına giren şirket sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Bağımsız denetime giren şirket sayısının ilerleyen yıllarda daha da artacağı beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Abik Yıldız** : Normun Koruma Amacı Teorisi, AÜHFD, C. 59, S. 3, 2010.
- Akdağ Güney Necla** : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu, İstanbul 2012 (**Yönetim Kurulu**).
- Akman Sermet** : Sorumsuzluk Anlaşması, İstanbul 1976.
- Alışkan Murat** : TTK'na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Anonim Şirketleri Denetlemesi ve İlgili Fesih Davaları, İstanbul 2007.
- Altay, Sıtkı Anlam** : Anonim Ortaklıklar Hukukunda Denetim Komitesinin Hu kuki İşlevleri, Batıder, C. XXV, Sa. 4 (**Denetim Komitesi**).
- Arı Zekeriyya** : Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, Ankara 2012 (**Sınırlanma**).
- Arkan Sabih** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısına İlişkin Değerlendirmeler, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Konferans, Bildiriler, Tartış malar, 13, 14 Mayıs 2005, Ankara (**Tasarı**).
- Arkan Sabih** : Halka Açık Anonim Ortaklıklar Özellikleri ve Dış Denetimleri, Ankara 1976 (**Dış Denetim**).
- Arkan Sabih** : Ticari İşletme Hukuku, Ankara 2018 (**Ticari İşletme**).
- Arslan İbrahim** : Türkiye Barolar Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplan tısı, I, II, III, Mart 2008, Ankara (**Tasarı**).
- Arslan Özkan** : Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarınca Denetçi Seçilmesi Mümkün Müdür? Mali Çözüm Dergisi, Mayıs Haziran 2016, s. 133-140 (**Denetçi Seçimi**).
- Atasoy Ömer Adil** : Anonim Ortaklıkların Denetlenmesinde Hakim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri, Eskişehir 1984 (**Denetleme**).
- Ayan Mehmet** : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Konya 2015.
- Ayhan Rıza** : Türkiye Barolar Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplan tısı, I, II, III, Mart 2008, Ankara (**Tasarı**).
- Ayhan Rıza/
Çağlar Hayrettin/
Özdamar Mehmet** : Şirketler Hukuku Genel Esaslar Ankara 2019 (**Şirketler Hukuku**).
- Aytaç Zühtü** : Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü, Batıder, C. X, Sa. 1 (**Sır Saklama**).

- Bahtiyar Mehmet** : Türkiye Barolar Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplantısı, I, II, III, Mart 2008, Ankara.
- Başgöl Mürsel** : Türkiye Barolar Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplantısı, I, II, III, Mart 2008, Ankara (**Tasarı**).
- Battal Ahmet** : Bankacılık Kanunu Şerhi, Ankara 2006 (**Bankacılık Kanunu**).
- Bilge Mehmet Emin** : Ticari Sırların Korunması, Ankara 2005.
- Bilgili Fatih** : Yeni Gelişmelerle İsviçre ve Alman Hukuklarında Anonim Ortaklıkların Organlarının Davranışlarından Dolayı Üçüncü Kişiler Karşısındaki Sorumluluğu ve Organların Tazminat Borcu, Ankara 2004 (**Tazminat Borcu**).
- Bilgili Fatih/**
Demirkapı Ertan : Şirketler Hukuku Dersler, Bursa 2018 (**Şirketler Hukuku**).
- Birds John/Boyle**
A. J. vd. : Boyle&Birds' Company Law, 6th Edition, Bristol 2007.
- Bozkurt Yaşar Sevgi** : Anonim Şirketlerde İşadamları Kararı İlkesinin (Business Judgement Rule) Uygulaması, İstanbul 2015.
- Çelik Aytekin** : Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Ankara 2005 (**Bağımsız Denetim**).
- Çelik Aytekin** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetimi, Prof. Dr. Tuğrul Ansay'a Armağan, Ankara 2006 (**Tasarı**).
- Çelik Aydın** : Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrası, Ankara 2007 (**İbra**).
- Demirkapı Ertan/**
Meriç Nedim : Anonim Şirkette Denetçinin Değiştirilmesi Davasının Azınlık Tarafından Açılması Halinde Usul Hukukuna İlişkin Bazı Sorunlar, Batıder, C.XXX, Sa: 2, Yıl 2014.
- Doğan Beşir Fatih** : Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu ve Yönetim Yetkisinin Devri, 2. Baskı, İstanbul 2011.
- Doralt Walter/**
Hellgardt Alexander/
Hopt Klaus J./
Leyens Patrick C./
Roth Markus /
Zimmermann Reinhard : Auditors' Liability And Its Impact On The European Financial Markets, Cambridge Law Journal, 67(1), March 2008.
- Ebke Werner** : Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Auflage 2008 (**Münchener Kommentar**).

- Ebke Werner** : Panel V – The statutory auditor's professional liability, Act of the Conference on The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union, 5 & 6 December 1996, Centre de Conférences Albert Borschette, 36, rue Froissart 1040 Bruxelles (**Panel V**).
- Erdoğan Sedat** : Bağımsız Denetçilerin Üçüncü Kişilere Karşı İhmal Kapsamındaki Sorumluluğu, Mali Çözüm, Ocak - Şubat 2016.
- Eren, Fikret** : Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, İstanbul 2008.
- Ferreira-Gomes**
José João Montes : Auditors As Gatekeepers: The European Reform Of Auditors' Legal Regime and The American Influence, The Columbia Journal Of European Law Vol. 11, No. 3 Summer 2005.
- Gülbüz Usluel Aslı E.** : Yeni Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Anonim Ortaklıklarda Kamu Denetiminin Değerlendirilmesi, Batıder, C. XXVIII, S. 1, s. 157-190) (**Denetim**).
- Gülbüz Usluel Aslı E.** : Türk Özel Hukukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticari Sırrın Korunması, İstanbul 2009 (**Ticari Sır**).
- Helvacı Mehmet** : Denetim Kurulu, 40. Yılında Türk Ticaret Kanunu, İstanbul 1997 (**Denetim Kurulu**).
- Kaplan İbrahim** : Bağımsız Denetim Kuruluşu Yönetim Kurulu ve Denetçileri ile Bağımsız Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu, Batıder C.XXVIII, Sa: 2 (**Denetim**).
- Kaplan İbrahim** : Bankaların Gözetimi, Denetimi Ve Hukukî Sorumluluk, Batıder, C. XXIII, S. 3. (**Bankaların Gözetimi**).
- Kara Suat** : İç Denetimde Risk Yönetimi, T.C. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Manisa 2011 (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Karahan Sami (Edit):** : Şirketler Hukuku, Konya 2013.
- Karasu Rauf** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı, Batıder, C. XXII, S. 2. (**Bilgi Alma Hakkı**).
- Karasu Rauf** : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Anonim, Şirketlerde Kurumsal Yönetim İle İlgili Getirilen Yenilikler, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 4 Sayı:2 Yıl 2013 (**Kurumsal Yönetim**).
- Karayalçın Yaşar** : İsviçre Borçlar Kanununda Anonim Şirketler Hukuku Alanında Yapılan Değişiklikler, Batıder C. XII, Sa: 1 (**İsviçre**).
- Kaya Arslan** : Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı, Ankara 2001 (**Bilgi Alma**).
- Kendigelen Abuzer** : Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, İstanbul 2011 (**Değişiklikler**).

- Klaus J. Hopt/
Hanno Merkt/
Adolf Baumbach** : Handelsgesetzbuch 34. Auflage 2010.
- Kaplan İbrahim** : Bankaların Gözetimi, Denetimi ve Hukuki Sorumluluk, Batider 2006, C. XXIII, S. 3. (**Bankaların Gözetimi**).
- Kayar İsmail** : Sermaye Piyasasında Mesleki / Etik Kurallar Üzerine Bir Değerlendirme, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 2, Yıl 2005.
- Kırca Cigdem** : Bilgi Vermeden Dolayı Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk, Ankara 2004 (**Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk**).
- Kızılboğa Ruveyda** : İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık Ve Tarafsızlığının Önemi, Marmara Üniversitesi, Siyasal Bilimler Dergisi, Y.2013, C. I, S.I.
- Kocabıyık Sami** : Bağımsız Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumlu luğu, Ankara 2018.
- Koç Nevzat** : Türkiye Barolar Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplan tısı, I, II, III, Mart 2008, Ankara (**Tasarı**).
- Köksal Aytaç** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 397 ila 406. Maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Bir Or ganı Olup Olmadığı Sorunu, Prof. Dr. Fırat Öztan'a Arma ğan, Ankara 2010 (**Anonim Ortaklık**).
- Köksal Aytaç** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Ba ğımsız Denetim Sözleşmesi, İstanbul 2009 (**Bağımsız Dene tim**).
- Köksal Aytaç** : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuru munun Özellikle Denetime İlişkin Görev ve Yetkileri ve Türk Ticaret Kanununa Etkileri Konusunda Bir Değerlendirme, LHD, Cilt 10, Sa:113, Yıl: 2012 (**Kamu Gözetimi**).
- Manavgat Çağlar** : Bağımsız Denetimin Kapsamı, Batider, C. XXX, Sa. 3, Yıl: 2014 (**Bağımsız Denetimin Kapsamı**).
- Moroğlu Erdoğan** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Yürürlük ve Uygulama Ka nun Tasarısı Taslağı, Değerlendirme ve Öneriler, Türkiye Barolar Birliği, Ankara 2006 (**Değerlendirme ve Öneriler**).
- Narbay Şafak** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim, İstanbul 2010.
- Odman Boztosun
N. Ayşe** : Yeni Türk Ticaret Kanununda Denetçinin Sorumluluğu, Al man Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi? (www. http://arslanlibilimarsivi.com).
- Önder Fahrettin** : Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslar arası Standartlara Uyumu, Ankara 2008 (**İç Denetim**).

- Önder Türkan** : Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı, İstanbul 2001 (**Batan Bankalar**).
- Özkorkut, Korkut** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler, Batıder C. XXIII Sa. 2 (**Denetleme Kuruluşları**).
- Özkorkut Korkut** : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Şirkete Borçlanma Yasağı, Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetime İlişkin Değişiklikler, Batıder, C. XXVIII, Sa:3, s. 45 vd. (**Bağımsız Denetim**).
- Pehlivanlı Davut** : Modern İç Denetim, İstanbul 2010 (**İç Denetim**).
- Poroy Reha/
Tekinalp Ünal/
Çamoğlu Ersin** : Ortaklıklar Hukuku I, İstanbul 2014.
- Poroy Reha/Çamoğlu
Ersin/Tekinalp Ünal** : Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, İstanbul 2010.
- Pulaşlı Hasan** : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, Ankara 2011 (**Şerh I**).
- Pulaşlı Hasan** : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, Ankara 2011 (**Şerh II**).
- Sağmanlı Metin/
Cömert Çağla Ersen** : Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, Sa. 98 - 2010.
- Seliçi Özer** : Borçlar Kanununa Göre Sözleşmeden Doğan Sürekli Borç İlişkilerinin Sona Ermesi, İstanbul 1977.
- Selimoğlu Seval Kardeş/
Göktepe Hülya** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran Y. 2007, Sa. 81.
- Şahin Adem** : Riskin Erken Teşhis Komitesi (TTK m.378 ve 625/1-e'nin Değerlendirilmesi), İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:7 Sayı:2 Yıl 2016, (**Riskin Erken Teşhisi Komitesi**).
- Şener Oruç Hami,** : Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara 2015 (**Ortaklıklar Hukuku**).
- Tandoğan Haluk** : Borçlar Hukuk Özel Borç İlişkileri, C.II Ankara 1987.
- Tekil Fahiman** : Anonim Şirketler Hukuku, İstanbul 1998 (**Anonim Şirket**).
- Tekinalp Ünal** : Tek Kişilik Anonim Ortaklık I, Tek Pay Sahipli Anonim Ortaklık, İstanbul 2011 (**Tek Kişi**).

- Tekinalp Ünal** : Sermaye Ortaklıklarını Yeni Hukuku, İstanbul 2013 (**Sermaye Ortaklıkları**).
- Tekinalp Ünal** : Banka Hukukunun Esasları, İstanbul 2009 (**Banka Hukuku**).
- Tekinay, Selahattin Sulhi/
Akman, Sermet/
Burcuoğlu, Haluk/
Altop, Atilla** : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 1993.
- Topçuoğlu Metin** : Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 2012 (**Bağımsız Denetim**).
- Topçuoğlu Metin** : Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre İşlem Denetçisi ve Sorumluluğu, Ankara 2011 (**İşlem Denetçisi**).
- Turanboy Asuman** : Ticari Sır, Prof. Dr. Tuğrul Ansay'a Armağan, Ankara 2006.
- Ulusoy Yasin** : Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Ankara 2007.
- Urkan Ercan** : Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk, Ankara 2016 (**Bağımsız Denetim**).
- Uşan Fatih** : İş Hukukunda İş Sırrının Korunması, Ankara 2003.
- Uzay Şaban/
Bayat Saliha Büşra** : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler Ve Tartışmalı Konular, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y.2016, Sayı:21, No:5 s.1503-1513 (**Yenilik**).
- Uzun Ali Kamil** : İç Denetim Nedir? 28 Mayıs 2008 tarihinde Dünya Gazetesi (**İç Denetim**).
- Yavuz Cevdet** : Türkiye Barolar Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplantısı, I, II, III, Mart 2008, Ankara (**Tasarı**).
- Yavuz Cevdet/
Acar Faruk/
Özen Burak** : Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, İstanbul 2009 (**Borçlar Özel**).
- Yıldız Şükrü** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Limited Şirketler Hukuku, İstanbul 2007 (**Limited Şirket**).
- Yıldız Şükrü** : Anonim Ortaklıkta Pay Sahipleri Açısından Eşit İşlem İlkesi, Ankara 2004 (**Eşit İşlem**).
- Yıldız Şükrü** : Ticaret Şirketlerinin Gümrük Ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi, Makalelerim İstanbul 2018 (**Ticaret Bakanlığı**).
- Yurtsever Gürdoğan** : Bankacılığımızda İç Kontrol, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 256, Nisan 2008, İstanbul (**İç Kontrol**).