

TİCARET KANUNU KAPSAMINDA SERMAYE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM*

INDEPENDENT AUDIT IN CAPITAL COMPANIES WITHIN THE CONTEXT OF THE TURKISH COMMERCIAL CODE

DOI: 10.21492/inuhfd.333812

Mehmet Ali AKSOY**
Emine Ebru AKSOY***

Özet

6102 sayılı TTK ile sermaye şirketleri için uzmanlığa dayalı olmayan iç denetleme sistemi terk edilmiş, bunun yerine bağımsız dış denetim kabul edilmiştir. Böylece şirketlerin denetimi muhasebe denetimine dönüşmüştür. İlgili çalışmada sermaye şirketlerinin denetimi, denetleyecek kuruluş ve denetime tabi şirketler açısından incelenmiştir. Sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi olanlar ve denetçi denetimine tabi olanlar şeklinde tasnif edilmektedir. Bu kapsamda bağımsız denetçi ancak, bağımsız denetçiler ya da bağımsız denetim kuruluşları olabilir. Bağımsız denetime tabi şirketlerden bir kısmı için Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uygulanması zorunlu tutulmuşken bir kısmı için TMS uygulanması şirketin ihtiyarına bırakılmıştır. TMS uygulama zorunluluğu bulunmayan şirketler, isterse TMS uygulayabilecek, isterse tek düzen muhasebe sistemi uygulamaya devam edebilecektir. Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Görüş yazıları olumlu, sınırlandırılmış olumlu, görüş vermekten kaçınma şeklinde olabilir veya olumsuz görüş verilebilir. Denetimden doğan sorumluluğa ilişkin hükümler 660 Sayılı KHK’de ve denetim yönetmeliğinde yer almaktadır. Ayrıca denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu TTK’de özel olarak düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: sermaye şirketlerinin denetimi, bağımsız denetim, denetçi, denetim kuruluşu, TMS uygulama zorunluluğu,

Abstract

With the Turkish Commercial Code No. 6102 (6102 TCC), internal auditing system, which is not based on expertise, has been abolished and the external auditing system has been adopted for capital companies. Thus, audit of a company has turned into accounting control. In this study, the auditing of the capital companies was examined within the scope of the auditing organisations and the companies subject to the audit. Capital companies are classified as those subject to independent audit and those subject to auditor audit. In this context, the independent auditor may only be an independent auditor or an independent auditing company. The implementation of TMS (Turkish Accounting Standards) is compulsory for some of the companies, which are subject to independent auditing, whereas it has been left at the discretion of the company for the others.

* İlgili çalışma 12 Ekim 2017 tarihinde, 14. Uluslararası Muhasebe Konferansı, Tiran’da sunulan aynı konulu sunumun geliştirilerek genişletilmiş halidir.

**Gazi Üniversitesi TKYO Ticaret Hukuku Bilim Dalı öğretim Görevlisi Dr. aliaksoy@gazi.edu.tr (Sorumlu Yazar)

*** Gazi Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, Doç. Dr. eeakin@gazi.edu.tr

Companies that do not have an obligation to implement the TMS will be able to apply TMS or continue to implement a uniform accounting system. The auditor explains the result of the audit in the opinion letter. Opinion letters can be positive, limited positive and refraining from giving an opinion or negative opinion. Provisions related to the liability arising from the audit are included in the Decree Law numbered 660 and in the audit regulation. In addition, the responsibility of the auditors arising from the confidentiality obligation has been particularly regulated in the TCC.

Keywords: audit of the capital companies, independent audit, auditor, auditing company, obligation to implement the TMS.

1. GİRİŞ

6102 sayılı TTK ile uzmanlığa dayalı olmayan iç denetleme sistemi terk edilmiş, bunun yerine sermaye şirketlerinin bağımsız dış denetim kabul edilmiştir¹. Bağımsız denetim sisteminde anonim şirketlerin finansal tablolarını denetimden geçirmesi zorunlu olmakla birlikte denetim, şirket içerisinde oluşturulan bir organ tarafından² değil bağımsız denetim vasıtasıyla yerine getirilir. Ayrıca bu sistemde denetçiler muhasebe kayıtlarına iç denetçilere göre daha fazla bağlıdır. Örneğin yönetim kurulunun faaliyet raporu denetim kapsamında olmakla birlikte; denetim, raporda yer alan finansal bilgilerle sınırlıdır. İç denetçiler ise daha çok danışmanlık yapmaktadır³ ve yetkileri finansal tabloların denetimi ile sınırlı da değildir. Genellikle faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi şeklinde gerçekleştirilir⁴.

1.1. Denetçinin Organ Niteliği

6102 Sayılı TTK'nin gerekçesinde denetçinin organ niteliği taşıyıp taşımadığı konusunda tereddüt bulunduğu belirtilmektedir⁵. Ancak denetçi, şirket yönetimini değil; şirketin hesaplarının denetimini yapmaktadır⁶. Denetçinin bildirmesi ile riskin erken saptanması komitesinin kurulmasında (TTK m 378) olduğu gibi şirketin işleyişine

¹KENDİGELEN, Abuzer, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler Yenilikler ve İlk Tespitler, 2. Basım, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s 287.

²TEKİNALP, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, 3. Bası, İstanbul, Vedat, 2013, s. 418; ÖZKORKUT, Korkut, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, 2. Tıpkı Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 2013.s. 36. (Daha sonraki atıflar, ÖZKORKUT, Bağımsız Denetim).

³ULUSOY, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Seçkin, Ankara 2007, s. 104.

⁴ÇELİK, Aytekin: Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin, Ankara 2005, s. 36.

⁵TTK m 399/1 Gerekçesi, TTK m 437/2 Gerekçesi.

⁶KIRCA, İsmail / ŞEHRİALİ, Feyzan Hayal / MANAVGAT, Çağlar: Şirketler Hukuku, C. I, BTHAE, Ankara 2016, s. 393.

yönelik müdahaleleri söz konusu olmakla birlikte, denetçilerin tipik bir idari görevi bulunmamaktadır⁷. Bu nedenle doktrinde genel kanaat denetçilerin organ niteliği taşımadığı yönündedir⁸. Denetçinin şirketin kurumsal yapısının bir parçası olmaması⁹, tarafsız ve bağımsız olma yükümlülüğü ve şirketle çıkar ilişkisinin bulunmaması¹⁰ organsal yetkilerinin kaldırılması yanında denetçinin bulunmamasının şirketin feshi nedeni olarak görülmemesi de denetimin bir organ niteliği bulunmadığını göstermektedir¹¹. Denetçinin zorunlu organ olarak düzenlenmemesi ihtiyari bir organ veya komite şeklinde iç denetim sistemi oluşturulmasına engel değildir¹².

1.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetim faaliyeti, bağımsız denetim şirketi ile denetlenen şirket arasında yapılan, sözleşme kapsamında yürütülür. Buna rağmen alacaklılar ve ortaklar da bilgi kullanıcısı konularından dolayı raporun muhatabı olarak kabul edilmiş ve denetçiye organ niteliği verilmemesine rağmen söz konusu kişiler özel bir sorumluluk rejimi ile korunmuştur¹³. Bu şekilde, özel hukuk ilişkisine dayanan ilişkide tarafların sözleşme özgürlüğü geniş ölçüde sınırlandırılmıştır.

2. DENETİM FAALİYETİ

Bağımsız denetim şirketi tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyeti, denetimin konusu ve defter tutma sistemi açısından değerlendirilmelidir.

⁷ KIRCA/ ŞEHRİALİ/ MANAVGAT, s. 393.

⁸ 6102 Sayılı TTK Genel Gerekçesi nr 129; KÖKSAL, Aytaç: Bağımsız Denetim Sözleşmesi, 1. Bası, Beta, İstanbul 2009 (KÖKSAL, Bağımsız Denetim); KÖKSAL, Aytaç: Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 397 ila 406. Maddeleri Arasında düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Organı Olup Olmadığı Sorunu, Prof Dr. Fırat Öztan'a Armağan C I, ARKAN, Sabih (Edit) Turhan, Ankara 2010.

⁹ KIRCA/ ŞEHRİALİ/ MANAVGAT, s.391; KÖKSAL, (Fırat Öztan'a Armağan) s. 1396.

¹⁰ KIRCA/ ŞEHRİALİ/ MANAVGAT, s.391, 393.

¹¹ PULAŞLI, Hasan: Şirketler Hukuku Şerhi, 2. Bası, Adalet, Ankara 2015, s. 1194.

¹² ARI, Zekeriya: Şirketler Hukuku, KARAHAN, Sami (Edit.): Konya, Mimoza, 2013, s. 480; BİLGİLİ Fatih/ DEMİRKAPI, Ertan: Şirketler Hukuku: 6335 ve Sayılı Kanunla Değişik 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre, 9. Bası, Dora, Bursa 2013, s. 414.

¹³ ÇELİK s. 61,62; KIRCA/ ŞEHRİALİ/ MANAVGAT, organ sıfatı verilmemesi nedeniyle denetçilerin, özel sorumluluk rejimine' tabi tutulmaması, sorumluluklarının denetim sözleşmesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir. Bkz. KIRCA/ ŞEHRİALİ/ MANAVGAT, s. 394.

2.1. Denetimin Konusu

Denetimin konusu; denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından TTK, 660 Sayılı KHK, Sermaye Piyasası Kanunu¹⁴ (SerPK) ve Bankacılık Kanunu¹⁵ (BanKan) gibi ilgili mevzuatta¹⁶ belirtilen hususların, doğrudan veya dolaylı olarak denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesidir (660 sayılı KHK m 6). İlgili çalışmada denetim TTK ve 660 Sayılı KHK çerçevesinde ele alınmıştır. Bu kapsamda denetimin konusunu

- Şirketin finansal tablolarının¹⁷
- Şirketin envanterinin ve muhasebesinin,
- Riskin erken saptanması komitesi raporlarının,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının¹⁸ denetimi oluşturmaktadır.

¹⁴ SerPK kapsamında yürütülecek bağımsız denetim çalışmaları, KGK tarafından belirlenen bağımsız denetim standartları çerçevesinde yürütülür (SerPK m. 14, 36). (oysa Mülga SerPK’de bağımsız denetime ilişkin standart ilke ve kuralları düzenleme yetkisi SPK’ye verilmekteydi (Mülga SerPK m. 16, 22). Ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZKORKUT, Bağımsız Denetim s 99).

¹⁵ Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır. (BanKan m. 39), Söz konusu denetim kuruluşları BDDK tarafından yetkilendirilir (BanKan m 15).

¹⁶ Enerji piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerini bağımsız denetim kuruluşlarına denetletmesi zorunludur. (Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun m 5/7/j; 9/2/e). Sigortacılık Kanunu (SK) (m. 18/2), 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu (BEK. m. 21) gibi diğer kanunlarda yer alan hükümler 660 sayılı KHK’ya aykırılık teşkil etmediği sürece uygulanır (660 sayılı KHK geçici madde ½). Bu kapsamda, SPK tarafından Seri:X, No: 28 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (BDST), 6362 sayılı Kanun ve KGK düzenlemeleri ile uyumlu hale getirilmiştir. Ancak BDST’nin UDS ile uyumlu 2- 34. kısımları, KGK tarafından TDS’nin yayımı tamamlanmadığı için yürürlükten kaldırılmamıştır. Ancak ilgili standartların yayımının çok kısa bir sürede tamamlanması beklenmektedir. Bu çerçevede, SPK tarafından “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yükümlülüğüne İlişkin Esaslar Tebliği Taslağı” ve “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Faaliyeti Hakkında Tebliğ Taslağı” hazırlanmıştır. İlgili tebliğlerle sermaye piyasasında bağımsız denetim yapabilecek kuruluşlara ilave şartlar belirlenmesi de amaçlanmaktadır. **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Taslakları Hakkında Duyuru**, Erişim: www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20140411&subid=0&ct=c

¹⁷ Tms 1’e göre şirketlerin hazırlamaları gereken finansal tablolar; bilanço (finansal durum tablosu,) gelir tablosu, nakit akımı tablosu, özkaynak değişim tablosundan oluşmaktadır. Ayrıca mali tablo niteliği taşımayan, yalnızca mali tablolarda yer alan bilgileri açıklamaya yönelik “önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar”da TMS 1’e göre finansal tablolar seti içerisinde yer almaktadır (TMS 1 p 8).

Anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KKG) yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'yla (UDS) uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetlenir (TTK m. 397). Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları da denetimin konusunu oluşturmakla birlikte denetim yetkisi, raporda yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığıyla ve gerçeği yansıtır yansıtmadığıyla sınırlıdır (TTK m. 397)¹⁹.

TTK kapsamında denetim, daha çok şirket muhasebesinin denetimini kapsamakla birlikte TDS'nin öngördüğü ölçüde iç denetim de denetimin konusunu oluşturmaktadır (TTK m 398). Bu kapsamda denetim yetkisi ayrıca TMS'ye, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar (TTK m. 398).

2.2. Defter Tutma Sistemi İle İlişkisi

Tacirler, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken KKG tarafından yayımlanan; TMS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır (TTK m. 88). TTK'nin ilk halinde defterlerin tutulması için yer alan söz konusu yükümlülük, 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, finansal tabloların düzenlenmesine hasredilmiştir. Kanunda VUK ve ilgili mevzuat hükümlerine yollama yapılmasının²⁰ sonucu olarak da 6762 sayılı kanun döneminde olduğu gibi, muhasebe ağırlıklı defter tutma sisteminden vergi ağırlıklı defter tutma sistemine dönmüştür²¹. TTK'de vergi odaklı defter tutma sistemi kabul edilmesine ve TMS uygulama yükümlülüğü münferit

¹⁸Yıllık faaliyet raporunun hazırlanması yönetim kurulunun vazgeçilemez yetkilerindedir (TTK m 375/1). Yönetim organı tarafından düzenlenecek yıllık faaliyet raporunun asgari içeriğini belirlemek amacıyla Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (GTB) Tarafından, Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. RG, T, 28.08.2012, S. 28395.

¹⁹ŞENER, Oruç Hami: Ortaklıklar Hukuku: Ders Kitabı, Seçkin, Ankara 2015, s. 445.

²⁰KENDİGELEN, değişiklikler yenilikler 2012, s. 88. Tacirin, VUK'de yer alan yükümlülükleri de dikkate almak zorunda olduğu 6335 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle (TTK m 64/5) kabul edilmiş ve TDİT m 1'de düzenlenmiştir.

²¹ÖZKORKUT, Korkut, "Ticari Defterler Yönünden Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çatışması" Ticaret Hukukuna Hukukun İlgili Diğer Alanlarıyla Birlikte Bakış Sempozyumu (15-16 Mayıs 2014), Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Gazimağusa, KKTC, 2014, (s. 121-139), s. 122, 123.

ve konsolide finansal tabloların düzenlenmesine hasredilmesine rağmen denetim sistemi TMS üzerine kurulmuştur.

3. DENETİM SİSTEMİ

TTK sisteminde, tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmamış, bağımsız denetime tabi tutulacak şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği düzenlenmiştir. Söz konusu şirketler dışındaki şirketler ise TTK m. 397/5'de belirtilen şekilde denetime tabi tutulmuştur.

3.1. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Bakanlar kurulu tarafından belirlenen şirketlerin finansal tabloları bağımsız denetime tabidir(TTK m. 397/4). Bu kapsamda bağımsız denetçi ancak, bağımsız denetim yetkisine sahip bağımsız denetçiler ya da bağımsız denetim kuruluşları olabilir²². Bu kapsamda Bakanlar Kurulu Kararı kapsamına giren limited ve paylı komandit şirketler de söz konusu hükümler uyarınca bağımsız denetime tabi tutulmaktadır.

Denetimin esasları KGK tarafından belirlenmiştir (TTK m 398). Denetim, KGK tarafından yayımlanan TDS'ye göre gerçekleştirilir (TTK m 397). Ayrıca bir sermaye şirketinin bağımsız denetime tabi olması, TMS'ye tabi olacağı anlamına gelmemektedir. KGK kararı ile söz konusu şirketlerin yalnızca belirli bir kısmı TMS'ye tabi tutulmuş; bunlar dışında kalanların TMS uygulamalarının ihtiyari olduğu belirtilmiştir²³.

3.1.1. Yalnızca Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Bağımsız denetime tabi şirketler 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı²⁴ ile belirlenmiştir. Bir şirketin bağımsız denetime tabi olması için Bakanlar Kurulu Kararına eklenen üç listeden birine girmesi gerekmektedir. Buna göre;

Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları faaliyet alanları itibariyle kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak nitelendirilmiş (660 Sayılı KHK m 2/1/ğ) ve söz konusu şirketler, işlem hacimleri, istihdam ettikleri personel sayısı gibi hiçbir ölçüt aranmaksızın, faaliyet bazında, bağımsız denetime tabi

²² Denetçi, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir (TTK m. 400)

²³ KGK'nin 75935942-050.01.04 – [01/26] Sayılı Kararı TG, T, 26.08.2014, S, 29100. Bkz. Aşağıda 3.1.2. TMS Uygulamakla Yükümlü Şirketler

²⁴ 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG T, 23/01/2013 S,i 28537.

tutulmuştur. Söz konusu kuruluşlar sınırlı sayıda belirtilmemiştir. Bu nedenle düzenlemede yer alan kuruluşlar dışındaki kuruluşlar da kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak kabul edilebilecek ve KGK tarafından bağımsız denetime tabi tutulabilecektir²⁵. SPK'nin düzenleme ve denetimine tabi şirketler, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, nitelikli yatırımcılara satılmak üzere, pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler²⁶; BanKan uyarınca BDDK'nin düzenleme ve denetimine tabi şirketler, sigortacılık, portföy yönetim şirketleri, gibi ilgili kararın Ekli I listesinde yayınlanan şirketler²⁷; bu kapsamda, hiçbir ölçüt aranmaksızın bağımsız denetime tabi tutulmuştur²⁸.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar dışında kalan diğer kuruluşlar ise; faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere tabi tutulmak suretiyle²⁹, Ek II sayılı listede yer alan sınırlamalar dikkate alınarak bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. “Eşiklerin aşılması” ölçütü olarak adlandırılan³⁰ söz konusu ölçüte göre; 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; yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler, kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan (TTK m 1525) şirketler, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki

²⁵ BAHTİYAR, Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, 9. Bası Beta, İstanbul 2015, s. 253.

²⁶ Söz konusu şirketler; Ek I sayılı listede yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler olarak belirlenmiştir.

²⁷ Söz konusu şirketler; Ek I sayılı listede bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde BanKan'da tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler şeklinde düzenlenmiştir.

²⁸ ALTAŞ, Soner: Şirket Denetimi: Denetçi ve Özel Denetçi, 6. Bası, Seçkin, Ankara 2015, s. 178.

²⁹ ALTAŞ, s. 179.

³⁰ ARI/KARAHAN, s. 460.

belgesi sahibi şirketler³¹, halka açık sayılan şirketler³², TMSF'nin iştirakleri ile TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden bazıları³³ ve 233 sayılı Devlet Planlama Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri Hakkında KHK kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketler

- On beş milyon ve üstü Türk Lirası aktif toplama sahip olma;
- Yirmi milyon ve üstü Türk Lirası Yıllık net satış hasılatına sahip olma;
- Elli ve üstü çalışan sayısına sahip olma

Ölçütlerinden en az ikisini sağlamaları durumunda bağımsız denetime tabi olur.

3.1.2. TMS Uygulamakla Yükümlü Şirketler

Bağımsız denetime tabi şirketlerden bir kısmı için TMS uygulanması zorunlu tutulmuşken bir kısmı için TMS uygulanması şirketin ihtiyarına bırakılmıştır. TMS uygulama zorunluluğu bulunmayan şirketler, isterse; kurul tarafından belirleme yapılıncaya kadar³⁴, TMS

³¹ İlgili düzenlemede söz konusu şirketler; 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun hükümlerine tabi KİT'ler hariç olmak üzere 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketler, şeklinde belirtilmiştir.

³² İlgili düzenlemede söz konusu şirketler; sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SerPK kapsamında halka açık sayılan şirketler, şeklinde belirtilmiştir.

³³ İlgili düzenlemede söz konusu şirketler; gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iptal edilen iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, TMSF'nin iştirakleri ile mülga 4389 sayılı BanKan ve 5411 sayılı BanKan kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler, şeklinde belirtilmiştir.

³⁴ Bu amaçla Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ), taslağı hazırlanmıştır. YFRÇ, bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. YFRÇ'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sundukları finansal tablolar açısından tek düzen muhasebe sisteminin yerini alacaktır. Erişim, [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Yerel-Finansal-Raporlama-C%CC%A7erc%CC%A7evesi-\(YFRC%CC%A7\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Yerel-Finansal-Raporlama-C%CC%A7erc%CC%A7evesi-(YFRC%CC%A7)); YFRÇ Bilgi Notu, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/YFR%C3%87%20Bilgi%20Notu.pdf>.

uygulayabilecek; isterse tek düzen muhasebe sistemi³⁵ uygulamaya devam edebilecektir³⁶. Tek düzen muhasebe sistemi uygulayan şirketler için ise KGK tarafından ek hususlar aranmış; bu amaçla “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” yayımlanmıştır³⁷.

Belirtilen düzenleme, TMS uygulama zorunluluğu bulunmadığı halde bağımsız denetime tabi olan şirketleri ortaya çıkarmak suretiyle, bağımsız denetime tabi olma ile TMS uygulanma yükümlülüğü arasındaki ayrılmaz bağı kopardığı yönünde eleştiriye maruz kalmaktadır³⁸. Ayrıca TTK m. 88 ile şirketlerin finansal tabloların düzenlenmesinde, KGK tarafından hazırlanan ve uluslararası standartlara uyumlu, TMS’ye uyma yükümlülüğü yüklenmektedir. Bu nedenle KGK’nin, ilgili şirketler açısından TMS’ye uyma zorunluluğunu kaldırarak uygulanacak finansal raporlama çerçevesini belirlemesi eleştiriye açık bir konudur.

TMS uygulaması zorunlu şirketler KGK tarafından belirlenmiştir³⁹. Buna göre;

BanKan uyarınca BDDK’nin düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde BanKan’nin tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları; Sigortacılık Kanunu (SK) ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu (BEK) kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler, her hangi bir değerlendirmeye tabi tutulmaksızın TMS uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır. Aynı şekilde SerPK. uyarınca SPK’nin düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

³⁵ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekinde yayımlanmıştır. RG, T. 26.12.1992, S. 21447 1. Mükerrer.

³⁶ KGK’nin 21/8/2014 Tarihli ve 75935942-050.01.04 – [01/26] Sayılı Kararı, RG T. 26.08.2014, S. 29100.

³⁷ RG, T. 30.12.2014; S. 29221.

³⁸ ALTAŞ, s 133.

³⁹ S. 75935942-050.01.04 – [01/26] Sayılı KGK Kararı T. 21/8/2014.

yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, varlık kiralama şirketleri, merkezî takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, her hangi bir değerlendirmeye tabi tutulmaksızın TMS uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır. Ayrıca sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen; ancak SPKan. kapsamında halka açık sayılan şirketler

- On beş milyon ve üzeri Türk Lirası Aktif toplama sahip olma,
- Yirmi milyon ve üstü Türk Lirası yıllık net satış hasılatına sahip olma
- Elli ve üzeri çalışana sahip olma

Ölçütlerinden en az ikisini sağlaması şartıyla TMS uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır.

3.2. Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketler

Bağımsız denetime tabi şirketler kapsamına girmeyen anonim şirketler, kooperatifler ve bunların üst kuruluşları⁴⁰ denetçi denetimine tâbidir⁴¹ (TTK m 397/5). Söz konusu düzenleme, denetime ilişkin usul ve esasların GTB’ce hazırlanan ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hükmünü içermektedir⁴². Söz konusu yönetmelik halihazırda çıkartılmadığı için denetim de fiilen hayata geçirilememiştir⁴³. Uygulamada Bakanlar Kurulunun bağımsız denetime ilişkin ölçütlerini taşımayan bazı şirketlerce KGK tarafından yetkilendirilen kişiler denetçi olarak seçilmiş ve denetçilerin ticaret siciline tescil edilmesi talep edilmiştir. GTB İç Ticaret Genel Müdürlüğü

⁴⁰4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları (TTK m. 397/5).

⁴¹ARI/KARAHAN, söz konusu denetimin bağımsız denetim olarak nitelendirilemeyeceği görüşündedir. ARI/KARAHAN, s. 443; TEKİNALP ise denetçinin ortaklıkla organik bağı bulunmadığı için söz konusu denetimin de bağımsız denetim niteliği taşıdığını belirtmektedir. TEKİNALP, s. 418.

⁴²Düzenlemede ayrıca, denetçilerin uyacakları etik ilkelere, niteliklerine, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmektedir (TTK m. 397).

⁴³ARSLAN, Özkan, “Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarınca Denetçi Seçilmesi Mümkün Müdür?” Mali Çözüm, Mayıs Haziran 2016, s 133-140, s. 134.

ise bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin isteseler dahi KGK tarafından yetkilendirilen kişileri genel kurullarında denetçi olarak seçemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir⁴⁴. Bu nedenle ilgili şirketler de fiilen denetim dışı kalmaktadır.

Bağımsız denetime tabi şirketlerde denetçinin sorumluluğuna ilişkin TTK hükümleri, denetçi denetimine tabi şirketlere de kıyasen uygulanır (TTK m. 397/5). Düzenleme ile paylı komandit şirketler de söz konusu denetim kapsamına alınmışken (TTK m. 565) limited şirketler denetim kapsamı dışında tutulmuştur. Yani limited şirketler bakanlar kurulu kararı kapsamında bağımsız denetime tabi ise anonim şirket hükümler uyarınca denetlenecek, söz konusu karar kapsamı dışında kalan limited şirketler ise denetime tabi olmayacaktır (TTK m. 635). Limited şirketlerin belirtilen şekilde denetimden yoksun bırakılması bir boşluk oluşturmaktadır ve söz konusu boşluğun bir düzenlemeye kavuşturulması gerekmektedir⁴⁵.

4. DENETİM KURULUŞU VE DENETÇİLER

4.1. Denetçi Seçilebilecek Kişiler

TTK kapsamında denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir (TTK m 400/1).

4.1.1. Denetçi Seçimi

Bağımsız denetçi seçimi konusunda ana kural, genel kurul tarafından atanma olmakla birlikte istisnai yöntemler de bulunmaktadır.

4.1.1.1. Genel Kurul Tarafından Seçilme

6762 sayılı TTK döneminde iç denetim sistemi uygulanmakta ve bağımsız denetim Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında söz konusu olmaktaydı. Sistem olarak ise, bağımsız denetim kuruluşu, şirket yönetim

⁴⁴ İstanbul Ticaret Sicili Müdürlüğü'nün Bakanlık Görüşü istenmesi üzerine, GTB tarafından, TSY m 28'de sicile yapılacak tescillerin kanun ve yönetmelik hükümlerine göre yapılacağı belirtilmesi ve TTK m. 397 düzenlemesinde söz konusu hususun yönetmeliğe bırakılması karşısında, ilgili şirketlerin isteseler de KGK tarafından seçilen kişileri denetçi olarak atayamayacakları yönünde görüş bildirilmiştir. GTB, İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün 50035491-3360 nolu yazısı. Erişim : <http://www.ticaretkanunu.net/bakanlik-gorusu-bagimsiz-denetime-tabi-bulunmayan-anonim-sirketlerin-genel-kurullarinda-denetci-secilemeyecegi/> Tarihi 20.01.2017. Aksi görüş için bakınız ARSLAN, s. 137.

⁴⁵ AKSOY, Mehmet Ali (2016), "Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü", **Hacettepe HFD**, C. 6, S. 2, s 166.

kurulunca belirlenmekte, sözleşme kurulması için gerekli görüşmeler yapılmakta ve şirket genel kurulunca onaylanmaktaydı⁴⁶. Bunlar bağımsız denetim sözleşmesinin icap aşamasında gerçekleştirilmekte; denetim sözleşmesi ise genel kurulun onayından sonra yetkili kurullar tarafından denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla kurulmaktaydı. Bağımsız denetim kuruluşu, icap niteliğindeki beyanı kabul edip etmemekte tamamen serbestti⁴⁷.

TTK'de bağımsız denetçi seçim yetkisi şirket genel kuruluna verilmiş (TTK m. 399/1) ve bu yetkinin, genel kurulun devredilemez yetkilerinden olduğu belirtilmiştir (TTK m. 408/2/c). Muhasebe, finans denetimi için gerekli düzenin kurulması ise yönetim kurulunun devredilemez yetkileri arasında sayılmıştır (TTK m. 375/1/c). Düzenlemede, yönetim kuruluna, denetçiyi belirleme konusunda her hangi bir görev yüklenmemektedir. Bu nedenle düzenleme ile denetçiyi onaylama yanında belirleme yetkisinin de genel kurula verildiği söylenebilir. Ancak genel kurul, sürekli toplanan bir organ olmaması ve bir sözleşmenin hazırlık aşamasını yerine getirmek üzere yeterli enstrümana sahip olmaması nedeniyle, denetçi belirlemeye uygun bir organ değildir. Bu konuda, yönetim kurulunca bir hazırlık yapılması ve bağlayıcı olmamakla birlikte birkaç alternatif belirlenmesi, bir çözüm olarak kabul edilebilir.

Denetçi seçimi genel kurul tarafından yapılmakla birlikte bağımsız denetim sözleşmesi yönetim kurulu tarafından yapılır. Denetim şirketinin söz konusu icabı kabul etmesi zorunlu değildir. Denetçinin görevi reddetmesi durumunda denetçi mahkeme tarafından atanır (TTK m 399/6). Doktrinde bu durumda bir önlem olarak genel kurulun birden fazla alternatif belirleyebileceği yönünde görüşler ileri sürülmektedir⁴⁸.

Denetçi, şirket genel kurulunca; şirketler topluluğunda, topluluk denetçisi, ana şirket genel kurulunca seçilir (TTK m 399). Seçim kararı olağan yeter sayısı ile alınır⁴⁹. Ayrıca anonim şirketlerde, denetçi seçimi sırasında, oyda imtiyazlar etkisiz hale gelmektedir (TTK m 618/3/a). Limited şirketlerde ise denetçi seçiminde oyda imtiyazlar etkisiz hale gelmez.

Her faaliyet dönemi için yeni bir denetçi seçilir. Denetçinin, seçim yapılmadan görevine devam etmesi durumunda verdiği raporlar yok

⁴⁶ ALTAŞ, s. 113

⁴⁷ ÇELİK, s. 63.

⁴⁸ ARI/KARAHAN, s. 473.

⁴⁹ BİLGİLİ / DEMİRKAPI, s. 424.

hükümündedir⁵⁰. Denetçinin her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır(TTK m 399/1)⁵¹. İlgili düzenlemeden, her ne kadar denetçinin faaliyet döneminin son günü dahi seçilebileceği anlamı çıksa da, TTK m 399/6 düzenlemesinden⁵² kanun koyucunun denetçinin faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar atanmasını istediği anlaşılmaktadır⁵³. Denetçinin faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmemesi durumunda, her yönetim kurulu üyesinin ve pay sahibinin mahkemeye başvurma hakkı bulunmaktadır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir; Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi (TSG) ve şirketin internet sitesinde ilan eder(TTK m 399/1).

4.1.1.2. Esas Sözleşme ile Atama

Anonim şirketlerde ilk denetçiler, faaliyet döneminde olduğu gibi, genel kurul tarafından seçilir⁵⁴. Limited ortaklıklarda ise ilk denetçiler, esas sözleşme ile atanır (TTK m 586/2/c 587/1/i).

4.1.1.3. Mahkemece Atanma

Denetçinin genel kurul tarafından atanması asıl olmakla birlikte denetçi, şahsına ilişkin kuşuların bulunması durumunda “görevden alma ve yeni denetçi atama” davası sonucunda mahkemece atanabilir. Bunun yanında denetçinin mahkeme tarafından atanacağı diğer haller TTK m 399/6’da düzenlenmiştir. Buna göre, denetçinin faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilememesi, seçilen denetçinin görevi reddetmesi veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptali, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde, denetçinin mahkeme tarafından atanması mümkündür (TTK m 399/6). Düzenlemede yer alan denetçinin “görevini yapmaktan engellenmesi” halinin aynı zamanda denetim sözleşmesinin haklı sebeple feshi sebebi teşkil edeceği, haklı olarak, belirtilmektedir⁵⁵.

⁵⁰ TEKİNALP, s. 425.

⁵¹ MOROĞLU, düzenlemede yer alan “bitmeden” ibaresinin başlamadan şeklinde algılanması gerektiği görüşündedir. MOROĞLU, Edoğan, Türk Ticaret Kanunu ile Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarıları: Değerlendirme ve Öneriler, Vedat, İstanbul 2009, s. 199, BİLGİLİ / DEMİRKAPI, s 425.

⁵² ARI/KARAHAN’a göre, TTK m 399/6 hükmü, butlan gibi durumlarında uygulama alanı bulacaktır. Bu nedenle denetçi son gün dahi seçilebilir. ARI/KARAHAN, s. 470.

⁵³ ÖZKORKUT, Bağımsız Denetim s. 272.

⁵⁴ TEKİNALP, s. 425.

⁵⁵ KÖKSAL, Bağımsız Denetim, s. 123.

Denetçinin mahkeme tarafından atanmasını talep etmeye yönetim kurulu, yönetim kurulu üyelerinden her biri ve her bir pay sahibi yetkilidir. Bu durumda denetçi şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanır. Mahkeme kararı kesindir (TTK m 399/6)⁵⁶. Ancak mahkeme tarafından atanan denetçinin de görevi kabule kabul etmek zorunda olmadığı belirtilmektedir⁵⁷.

4.1.1.4. Yönetim Kurulu Tarafından Seçilme

Denetçi, TTK m 399/6 uyarınca fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar (TTK m 399/9). Söz konusu düzenleme ile denetçinin fesih ihbarından sonra boşalmanın önüne geçilmesi amaçlanmaktadır⁵⁸. Ancak aynı tehlikenin düzenlemede yer alan fesih ihbarı dışında görevlendirme kararının iptali, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi hallerinde de söz konusu olacağına kuşku bulunmamaktadır. Zira söz konusu durumlarda geçici bir denetçinin mahkeme tarafından atanacağına ilişkin bir düzenleme TTK'de yer almamaktadır. Bu nedenle yönetim kurulu tarafından atanma, yalnızca feshi ihbara hasredilmemeli, yönetim kuruluna atama yetkisi, denetçinin TTK m 399/6 uyarınca mahkemece atanacağı tüm haller için verilmelidir.

4.1.1.5. Bakan veya TMSF Kurulu Tarafından Atanma

Kayımlık görevi TMSF tarafından yürütülen şirketlerde, denetçinin faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilememesi durumunda, denetçi, şirket yönetim kurulunun teklifi üzerine TMSF'nin ilişkili olduğu Bakan tarafından atanır. Bakan denetçi atama yetkisini TMSF Kuruluna devredebilir (TTK m 399/6).

4.1.2. Denetim Görevinin Sona Ermesi

Denetim görevi, sürenin sonunda genel kurul tarafından başka denetçi seçilmesiyle sona erecektir. Bunun haricinde denetim

⁵⁶ Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme vizesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir (TTK m 399/7).

⁵⁷ ÖZKORKUT, Korkut, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli mali Müşavirler" BATİDER 2005 CXXI, S 2 s 42; KÖKSAL, Bağımsız Denetim, s. 131.

⁵⁸ BİLGİLİ / DEMİRKAPI, s. 426.

sözleşmesinin tarafların anlaşması ile sona erdirilmesi mümkün değildir⁵⁹. Şirketin denetçiyi görevden alması veya denetim sözleşmesinin denetçi tarafından sona erdirilmesi kanunda özel olarak düzenlenmiştir ve denetim sözleşmesi ancak kanunda öngörülen sebeplerle sonlandırılabilir.

4.1.2.1. Denetçinin Görevden Alınması ve Denetçi Teminatı

Denetçi, şirket tarafından görevden alınmaz. Görevden alma, “görevden alma ve yeni denetçi atama” davası yoluyla mahkeme tarafından ve başka bir denetçi atamak suretiyle gerçekleştirilir(TTK m 399/2). Görevden alma ve yeni denetçi atama davasının, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılması gerekir (TTK m 399/5)⁶⁰.

Seçilmiş denetçinin, tarafsız davranmadığından şüphelenilmesi gibi, şahsına ilişkin haklı bir sebebin varlığı hâlinde, (TTK m 399/2) denetçi, mahkemece görevden alınabilir ve yerine başka bir denetçi atanabilir. Mahkemeden yeni bir denetçi atanmasını talep etmeye yönetim kurulu, sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahipleri yetkilidir⁶¹. Yönetim kurulu üyelerinin ve pay sahiplerinin ise denetçinin görevden alınmasını ve başka bir denetçinin atanmasını talep hakkı bulunmamaktadır. Denetçi atamaya şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi yetkilidir. Mahkeme karar vermeden önce ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinler (TTK m 399/4). Özkorkut’a göre TTK m 399’un amacından hareketle, görevden alma ve yeni denetçi atama davasında verilen hükmün de denetçinin TTK m 399/6 hükmü uyarınca mahkeme kararı ile atanmasında olduğu gibi, kesin olması gerekir⁶².

4.1.2.2. Sözleşmenin Denetçi Tarafından Feshi

Denetçi, denetleme sözleşmesini, yalnızca haklı sebeplerle veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları, denetlemenin şirketçe sınırlandırılması veya görüş yazısı vermektan kaçınma haklı sebep teşkil etmez (TTK m 399/8). Denetçinin fesih ihbarında bulunması durumunda,

⁵⁹ ÖZKORKUT, Bağımsız Denetim s. 278; BAHTİYAR, s. 258.

⁶⁰ Azınlık haklarına getirilen üç haftalık hak düşürücü sürenin aşırı bir sınırlama niteliği taşıdığı yönünde Bkz. ŞENER, s. 443.

⁶¹ Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy kullanmış, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıması gerekir (TTK m 399/5).

⁶² ÖZKORKUT, Bağımsız Denetim s. 284, 285

yönetim kurulu tarafından fesih ihbarı derhal genel kurulun bilgisine sunulur, geçici bir denetçi seçilir ve seçilen denetçi genel kurulun onayına sunulur (TTK m. 399/9). Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Ayrıca denetçi, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları denetim raporu şeklinde genel kurula sunmakla yükümlüdür (TTK m. 399/8; BDY m.37/1/ç). Denetçinin raporunu sunacağı genel kurul; TTK m 399/9 uyarınca toplanması gereken genel kuruldur.

Sözleşmenin feshi için bağımsızlığı zedeleyen sebeplerin varlığı hariç herhangi bir kurumun veya mahkemenin onayına ihtiyaç duyulmamaktadır. Sözleşme, fesih beyanının şirkete ulaştığı anda sona erer⁶³. Bağımsızlığı zedeleyen hallerin ortaya çıkması haklı sebep teşkil etmekle birlikte denetim sözleşmesinin denetçi tarafından bağımsızlığı zedeleyen sebeplerle feshi için KGK'nın onayının alınması gerekir⁶⁴.

4.2. Denetçinin Tarafsızlığı ve Denetçi Olma Yasası

Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan esasen ve şeklen⁶⁵ bağımsız ve tarafsız olmak zorundadır. Bu nedenle denetçiler ve denetim kuruluşları hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. Ayrıca gerçek anlamda bağımsızlığın sağlanması için denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir (BDY m 22/2). Şirketi denetleyecek kişinin tarafsızlığını etkileyen sebepler ve bu nedenle denetçi olma yasakları TTK m 400'de belirtilmiştir. Söz konusu nitelikler denetçide, denetçinin sermaye şirketi olması durumunda ortaklarında, yanında çalışanlarda, anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişilerde aranmaktadır(TTK m 400/1). Söz konusu düzenlemede yer alan

⁶³ ARI/KARAHAN, s. 489; TEKİNALP ise mahkeme kararına bağlı bir durum söz konusu olduğu için denetçinin fesihle boşalmayacağı görüşündedir. TEKİNALP, s. 429. Ancak TTK m. 399/6 ile söz konusu durumda yönetim kuruluna denetçi atama yetkisi verilmesi, denetim sözleşmesinin feshi ihbarın şirkete ulaştığı anda sonra ereceğini göstermektedir.

⁶⁴ Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller KGK'ye bildirilir ve KGK'den onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır (BDY (Bağımsız Denetim Yönetmeliği RG, T 26.12.2012, S 28509) m. 22/4).

⁶⁵ Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır. Şekilde bağımsızlık ise; 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 intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır (BDY m. 22/1).

bağımsızlığı etkileyen hususlar ve seçilme engelleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

- i.** Denetim kuruluşları ve denetçilerin, denetlenecek şirkette pay sahibi olması,
- ii.** Denetim kuruluşları ve denetçilerin, denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanı olması,
Denetim kuruluşları ve denetçilerin yalnızca halihazırda denetlenecek şirketin yönetici veya çalışanı olması değil, denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıması da yasak kapsamında, değerlendirilmektedir.
- iii.** Denetim kuruluşları ve denetçilerin, denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişi veya işletme ile veya denetlenecek şirketin yöneticileri ile bağlantısının bulunması, Denetçinin; denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibi ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla pay sahibi olması, yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımlı olması; aynı şekilde denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışması veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet verilmesi; 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 etmesi ve bunu cari yılda da elde etmesinin beklenmesi, seçilme engeli olarak kabul edilmektedir.
- iv.** Denetim kuruluşları ve denetçilerin, denetlenecek şirketle, bağlantısı bulunan bir tüzel kişi veya işletme ile veya denetlenecek şirketin yöneticileri ile borç ve alacak ilişkisine girmesi,
BDY ile TTK'de borç ve alacak ilişkileri de seçilme engeli olarak belirtilmektedir. Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış

olsalar dahi eşleri ile üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dâhil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında **borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması**; denetçinin veya denetim kuruluşunun geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi, bağımsızlığı etkileyen haller kapsamında belirtilmiştir (BDY m 22/3).

- v. Denetim kuruluşları ve denetçilerin, denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunması,
- vi. Denetim kuruluşları ve denetçilerin, seçilme engeli bulunan bir denetçi veya denetim şirketi ile bağlantısının bulunması, Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (Bkz TTK m 400/1/e) denetçi olamayacak bir gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi denetçi olarak seçilemeyecektir.
- vii. Rotasyon yükümlülüğü,
On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi, son yedi yıl içinde beş yıl denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler, denetim çalışması yürüttükleri işletmelerde üç yıl geçmedikçe, yeniden denetçi olarak seçilemez⁶⁶. Söz konusu sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınır. Ayrıca çalıştığı denetim kuruluşuna

⁶⁶TTK düzenlemesi, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe, yeniden denetçi olarak seçilemez hükmü içermektedir. Aynı düzenleme ile KGG'ya söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme ve bu fıkra da belirtilen süreleri kısaltma yetkisi vermektedir (TTK m 400/2). Yönetmelik ile söz konusu süreler belirtilen şekilde düzenlenmiştir (BDY, 26/1/ç).

bakılmaksızın, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği sürelerin birlikte dikkate alınması gerer (BDY m 26/2). Denetim hizmetinin azami süresi ve kısıtlamaları hususundaki söz konusu hükümler, sermaye piyasası mevzuatı kapsamında da uygulama alanı bulacaktır (Seri X no 22 sayılı tebliğ 3. Kısım m 6/4).

Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak da görev alamazlar (BDY m 26/3).

viii. Başka hizmet verme (yasağı⁶⁷)

Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, doğrudan veya bir yavru şirketi aracılığıyla danışmanlık yapamaz veya hizmet veremez (TTK m 400/3).

BDY’de ise söz konusu hususlara ilave olarak;

- i.** Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin KGGK düzenlemelerine aykırı denetimler yapılması (BDY m 26/1/d).
- ii.** Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle, denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesinin mümkün olmaması (BDY m 26/1/e).

Kısıtlama sebebi olarak düzenlenmiştir. Düzenlemede bağımsızlığı zedeleyen hallerin genel bir kısıtlama sebebi olarak kabulü karşısında (BDY m 26) sayılan hallerin sınırlayıcı olarak belirtilmediğinin kabulü gerekir. Bu nedenle söz konusu haller dışında bir durum veya ilişkinin de bağımsızlığı zedelen hal olarak kabul edilmesi mümkündür.

5. DENETİM SONUCU VE DENETİM RAPORU

Denetçi, denetim sonucunu raporlar vasıtasıyla açıklar. Bu kapsamda kanunda çeşitli raporların düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

5.1. Hazırlanacak Raporlar ve İçeriği

Denetçi tarafından denetim raporu yanında yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ile ilgili ayrı bir rapor ve görüş yazısı sunulur.

5.1.1. Denetim Raporu

Denetçi tarafından, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlenir.

⁶⁷TEKİNALP, s. 424.

Raporun gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılması ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanması gerekir (TTK m 402/1). Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun hükümlerine ve esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı, denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaların yönetim kurulunca yapıp yapmadığı ve belgelerin verilir vermediği hususları, denetim raporunun esas bölümünde, açıkça ifade edilir (TTK m 402/4). Ayrıca finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı, TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususları da raporda belirtilir (TTK m 402/5).

TTK uyarınca yapılan denetimlerde; denetim raporlarının, denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap dönemine ilişkin olağan genel kurul toplantısından en az 20 gün önce ve her durumda olağan genel kurul toplantıları için öngörülen azami sürenin sonuna kadar, denetlenen işletmenin yönetim organına teslim edilmesi zorunludur (BDY m. 30/3).

5.1.2. Yönetim Kurulunun Faaliyet Raporunun Denetimi

Bilindiği üzere şirket yönetim kurulu, şirketin veya topluluğun durumu hakkında yıllık faaliyet raporu düzenler. Raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir⁶⁸. Yönetim kurulunca yıllık faaliyet raporunda irdelenen hususların, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından ayrı bir rapor hâlinde değerlendirilmesi gerekir (TTK m 402/2). Değerlendirmede şirketin finansal tabloları esas alınır ve raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun

⁶⁸ Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışını, her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere, açıkça işaret edilmesi ve bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesine yer verilmesi de gerekir. Yönetim kurulunun faaliyet raporu ayrıca, faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olayları, şirketin araştırma ve geliştirme çalışmalarını, yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatleri, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderlerini, ayni ve nakdî imkânları, sigortalar ve benzeri teminatları içermesi gerekir (TTK m 516). Şirketler topluluğunun yıllık faaliyet raporu, ana şirket yönetim kurulu tarafından düzenlenir (TTK m 518). Ayrıca şirketler topluluğu kapsamında konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda TMS geçerlidir (TTK m 517). Bu konuda Bkz. Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, RG, T 28.08.2012, S, 28395.

finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır (TTK m 402/3). Şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu ve bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir (TTK m 402/3).

5.1.3. Risk Yönetimi Raporu

TTK'de riskin erken saptanması komitesinin kurulması, borsa şirketleri açısından zorunlu olarak düzenlenmiştir. Borsa şirketleri dışındaki şirketler açısından ise kurul, denetçinin gerekli görerek durumu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur (TTK m 378/1)⁶⁹. Komitenin, denetçinin talebi ile kurulmasının zorunlu olması nedeniyle komite, esas olarak muhasebe denetimi ile görevli denetçinin şirketin iç işleyişine müdahale edebileceği sınırlı alanlardan biri olarak belirtilmektedir⁷⁰.

Riskin erken saptanması komitesi ilk raporunu, kurulmasını izleyen ilk ayın sonunda verir (TTK m 378/1)⁷¹. Denetçiler de riskin erken saptanması komitesi kurulup kurulmadığını; böyle bir sistem varsa yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar (TTK m 398/4). Denetçi tarafından risk yönetimi kapsamında bir değerlendirme yapılması durumunda, değerlendirme sonucun ayrı bir raporda gösterilmesi gerekir (TTK m 402/6).

5.2. Görüş Yazıları

Denetçi, denetimin sonucunu “görüş yazısı”nda açıklar. Denetim sonucuna ilişkin değerlendirmelerini de içeren görüş yazıları denetim raporundan farklıdır⁷². Düzenleme, denetçinin ayrı bir yazı vererek sonuç açıklamasını amaçlar. TTK Gerekçesinde "Rapor" terimi yerine "Yazı" teriminin tercih edilme sebebi olarak, TTK m, 402'deki denetçi raporuyla karıştırılmasının hatta onun bir sonucu olarak görülmesinin engellenmesi

⁶⁹ AKSOY, Mehmet Ali, (2013) “Türk Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri Kapsamında Anonim Şirket Yönetim Kurulu” **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, Sa. 1-2, s 45-76, s 67.

⁷⁰ KIRCA/ ŞEHRİALİ/ MANAVGAT, s. 393, 394.

⁷¹ AKSOY, Mehmet Ali, (2013), s 67.

⁷² ALTAŞ, s. 205.

gösterilmektedir⁷³. Ancak Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlara Tebliğ’de⁷⁴, kanuna aykırı olarak, denetim raporunun görüş başlıklı bir bölüm içereceği belirtilmiştir⁷⁵.

Görüş yazısı, KGK’nın belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir(TTK m 403/1). Ayrıca yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konularda sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin bulunup bulunmadığı görüş yazısında belirtilir⁷⁶.

Denetçi, görüş yazısında, olumlu görüş bildirebileceği gibi görüş vermekten kaçınabilir (TTK m 403/4), çekincelerinin olması durumunda olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir (TTK m 403/3). BDY ile görüş yazılarına ilişkin TTK hükümlerinin kapsamı değiştirilmiş ve yumuşatılmıştır. Her ne kadar BDY ile yapılan değişikliklerin içerik bakımından yerinde olduğu söylenebilirse de normlar hiyerarşisine aykırılık teşkil ettiği açıktır.

5.2.1. Olumlu Görüş

Denetim konusunda, ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluk veya aykırılık bulunmaması durumunda olumlu görüş yazısı verilir (BDY m 30/2).

Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde, yazısında, öncelikle TTK m 398 ve TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından (önemli sayılacak) herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını belirtir. Kanunun ifadesinde “her hangi bir aykırılığa rastlanılmaması” aranırken BDY’de önemli sayılmayacak aykırılıklar, olumlu görüş verilmesine engel olarak görülmemiştir.

Hukukumuzda şirketlerin yalnızca bir kısmı TMS uygulamakla yükümlü tutulmuştur⁷⁷. Kanunen TMS uygulamakla yükümlü tutulmayan şirketlerin TMS açısından değerlendirilmemesi gerekir. Bu nedenle TTK m. 403/1’de yer alan “TMS ve... bakımından her hangi bir aykırılığa rastlanmadığı” ifadesinin “uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde”

⁷³ TTK m 403Gerekçesi

⁷⁴ Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (Bds 700) Hakkında Tebliğ - TDS Tebliği No: 30 RG, 18.03.2014 T, 28945 S. Ayrıca Bkz. Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (Bds 705) Hakkında Tebliğ - TDS Tebliği NO: 31, RG, 18.03.2014 T, 28945 S.

⁷⁵ ALTAŞ, s 206.

⁷⁶ Düzenlemede ayrıca görüşün KGK’nın belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılması gerektiği belirtilmektedir (TTK m 403/2).

⁷⁷ Bkz. Yukarıda 3.1.2. TMS Uygulamakla Yükümlü Şirketler

bir aykırılığa rastlanmadığı şeklinde algılanması gerekir. Raporla ayrıca denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun olduğu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığı hususlarına yer verilir (TTK m 403/1).

Olumlu görüş yazısı, kâr dağıtımına, yönetim kurulunun ibrasına ve diğer genel kurul kararlarına dayanak oluşturur⁷⁸. Söz konusu yazı her ne kadar genel kurulda alınacak kararların dayanağını oluştursa da olumlu görüş yazısına dayanarak yönetim kurulunun ibrası zorunluluk arz etmez⁷⁹.

5.2.2. Sınırlandırılmış Olumlu Görüş

Şartlı görüş de denilen⁸⁰ sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içermesi ve söz konusu aykırılıkların tablolarda açıklanan sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmaması durumunda verilir (TTK m 403/3). Kapsamlı ve büyük olmamadan kasıt; söz konusu aykırılıkların denetim konusunun genelini etkilememesidir. Zira ilgili yönetmelikte sınırlı olumlu görüşün, denetim konusunda, ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunmaması ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamamasına rağmen, söz konusu hususların denetim konusunun genelini etkilememesi durumunda bildirileceği belirtilmektedir (BDY m 30/2). Söz konusu durumda da denetim kanıtı elde edilmiştir (veya elde edilemeyen hususlar denetimin genelini etkilememektedir). Denetim sonucu elde edilen bulgular ise, bireysel veya toplu olarak önemlidir ancak ya genele yayılmamıştır ya da yaygın değildir⁸¹.

Yönetmelikte TTK'nin sınırlandırılmış olumlu görüş belirtmek için aradığı kıstaslardan yalnızca “aykırılıkların tablolarda açıklanan sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmaması” unsuruna yer verilmiş; ancak söz konusu unsurla aynı anda aranan “finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içermesi” unsuruna yer vermemiştir. Oysa, TTK sisteminde sınırlandırılmış olumlu görüş

⁷⁸ ARI/KARAHAN, s. 493.

⁷⁹ BİLGİLİ / DEMİRKAPI, s 439.

⁸⁰ SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK), Bağımsız Denetim Faaliyeti, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1&submenuheader=null>

⁸¹ SPK, Bağımsız Denetim Faaliyeti.

verilmesi durumunda sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceğinin görüş yazısında açıkça gösterilmesi, denetçiye bir görev olarak yüklenmekte (TTK m 403/3) ayrıca bu durumda düzeltmeleri karara bağlama yetkisi genel kurula verilmektedir (TTK m 403/5). Söz konusu düzenlemeyle, sınırlandırılmış olumlu görüşün kapsamının kanuna aykırı olarak genişletilmesi eleştiriye açık bir husustur.

Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (TTK m 403/5). Görüş vermekten kaçınma ve olumsuz görüşten farklı olarak; sınırlı olumlu görüş verilmesi durumunda yönetim kurulunun güven tazelemesine veya genel kurul toplantısı yapılmasına ilişkin bir düzenleme TTK’de yer almamaktadır. Aynı düzenlemede yer almasına rağmen yönetim kurulunun güven tazelemesine ilişkin dört günlük ve yeni finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin altı aylık sürelerin sınırlı olumlu görüşe teşmil edilmesine olanak bulunmamaktadır. Yani sınırlı olumlu görüş yazısının süresi içerisinde (olağan genel kurul toplantısından yirmi gün önce (BDY m. 30/3)) genel kurula sunulması ve önlemlerin de olağan genel kurulda karara bağlanması gerekir. Bu durumda TTK m 403/5 hükmünün uyulama kabiliyetinin veya etkinliğinin sınırlı olduğu söylenebilir.

5.2.3. Görüş Vermekten Kaçınma ve Olumsuz Görüş Verme

Denetçiler tarafından olumsuz görüş verilebilir veya görüş vermekten kaçınılabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

Şirket defterlerinde, denetlemenin TTK Hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi görüş vermekten kaçınabilir. Bunun için denetçinin söz konusu hususları ispatlayacak delillere⁸² sahip olması gerekmemekle birlikte gerekçelerini açıklaması gerekir. Sınırlandırılmış olumlu görüşten farklı olarak görüş vermekten kaçınmada belirsizlikler söz konusudur ve bu belirsizlikler denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlara ilişkindir. Denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilememesi veya yeterli kanıtın toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen hususların sonradan ortaya çıkması durumunda da

⁸² MOROĞLU, söz konusu ibarenin “neden göstermek zorunda olmaması” şeklinde algılanması gerektiği görüşündedir. MOROĞLU, s 205.

sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı verilir (BDY m 30/2). Görüş oluşturmayı engelleyen hususlar, çalışma alanı sınırlaması olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçinin atama zamanı nedeniyle fiziki stok sayımı gözlemlememesi, işletmenin muhasebe kayıtlarının yetersiz olması veya gerekli olduğuna inanılan bir bağımsız denetim tekniğinin uygulanamaması gibi nedenler çalışma alanı sınırlamasına örnek olarak gösterilmektedir⁸³.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların, ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olması ve denetim konusunun genelini etkilemesi durumunda olumsuz görüş verilir (BDY m 30/2). Ağır sonuçları nedeniyle olumsuz görüş verilmesi için nesnel bir değerlendirme yapılması ve yeterli ve uygun denetim kanıtının varlığı, bir unsur olarak aranmaktadır. Yani olumsuz görüş verilmesi için denetçi tarafından yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi ve bir belirsizliğin söz konusu olmaması gerekir. Ancak şartları taşınması durumunda olumsuz görüş yazısı verilmesi, denetçinin takdirindeki bir konu değil, bir yükümlülüğüdür⁸⁴.

Denetçi, olumsuz görüş vererek yönetim kurulunun güven tazelemesi veya değiştirilmesine neden olabilir (TTK m 403). Olumsuz görüş yazılan veya görüş vermektan kaçınılan hallerde⁸⁵ yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul tarafından yeni bir yönetim kurulu seçilir. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Söz konusu düzenleme ile mevcut yönetimin güven tazelemesi zorunlu hale getirilmiştir⁸⁶. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar (TTK m 403/5). Bu durumda altı ay içerisinde yeni finansal tablolar hazırlanması ve denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunulması zorunluluğu karşısında kar veya zararlar ilgili olarak genel kurulda bir karar alınmaması gerekir⁸⁷. Gerekçeye göre olumsuz görüş yazısının

⁸³ SPK, Bağımsız Denetim Faaliyeti,

⁸⁴ ALTAŞ, s. 211.

⁸⁵ Görüş vermektan kaçınma, olumsuz görüşün sonuçlarını doğuracağı için, söz konusu prosedürün görüş vermektan kaçınma durumunda da yerine getirilmesi gerekir. ALTAŞ, s. 212.

⁸⁶ KENDİGELEN, s. 301.

⁸⁷ KENDİGELEN, s. 301.

iptali ile olumlu görüş yazısı verilmesinin karara bağlanması mahkemeden istenebilir⁸⁸.

5.2.4. Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları

Denetçi, bağımsız denetim sırasında, finansal tablolarda tespit edilen eksiklik veya yanlışlıkları öncelikle işletme yönetimine iletilir. Yönetim, bağımsız denetçinin tespitine katılırsa ve ilgili yanlışlıklar düzeltilebilecek nitelikte ise düzeltilir. Şirket denetçinin söz konusu tespitlerine katılmayabilir ve şirket ile denetçi, seçilen bazı muhasebe politikaları, bunların uygulanması ve dipnotların yeterliliği gibi konularda işletme yönetimiyle görüş ayrılığına düşebilir. Bu durumda ilgili tablolar, bağımsız denetçiye göre eksik veya hatalı olacağı için denetçinin görüşü olumlu olmayacaktır⁸⁹. Kanun koyucu bu durumu engellemek maksadıyla bir düzenlemeye gitmiştir. Şirket ile denetçi arasında, şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarruf 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. Verilen karar kesindir (TTK m 405/1). Tespit davası niteliği taşıyan söz konusu dava, yorum davası olarak isimlendirilmekte ve hukukumuz açısından yeni bir kurum olduğu belirtilmektedir⁹⁰.

6. DENETİMDEN DOĞAN SORUMLULUK

Denetimden doğan sorumluluğa ilişkin hükümler 660 Sayılı KHK'de ve BDY'de yer almaktadır. Ayrıca denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu TTK'de özel olarak düzenlenmiştir. Sorumluluk için bağımsız denetimin varlığı tek başına yeterli değildir. Sözleşmeden veya kanundan doğan bir yükümlülüğün ihlal edilmesi gerekir⁹¹. Bu nedenle kanuna uygun bir denetimin varlığı durumunda sorumluluk da söz konusu olmayacaktır.

6.1. Denetim Kuruluşları ve Denetçilerin Sorumluluğu

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

⁸⁸ TTK m 403 Gereğesi.

⁸⁹ SPK, Bağımsız Denetim Faaliyeti.

⁹⁰ KENDİGELEN, s. 303.

⁹¹ ÇELİK, s. 158.

doğabilecek zararlardan hukuken sorumludur (660 Sayılı KHK m 24). BDY'nin sorumluluğun müteselsil olmadığı izlenimi uyandıran düzenleme tarzına rağmen TTK m 554, 557 uyarınca sorumluluk müteselsildir⁹². Söz konusu sorumluluğun kasten veya ihmalle gerçekleştirilmesi önem taşımayacağı gibi sorumluluk, belirli bir miktarla da sınırlandırılmamıştır⁹³.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır⁹⁴.

6.2. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür (TTK m 404/1). Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde, sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar (TTK m 404/3). Söz konusu hüküm, denetçilerin hangi makam ve kurumlara, hangi tür bilgileri verebileceğine ilişkin bir düzenleme içermemektedir.

Denetçiler, faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili iş ve işletme sırlarını, izinsiz olarak kullanamazlar. Söz konusu yükümlülüğü kasten ihlal edenler, şirkete karşı zararın tümünden sorumludurlar. Ayrıca tazminat yükümlülüğüne ilişkin söz konusu hüküm emredici niteliktedir. Bu nedenle tazminat yükümlülüğü sözleşme ile kaldırılmaz veya daraltılamaz(TTK m 404/4).

Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir (TTK m 404/1). Zarar verenlerin birden fazla kişi olması durumunda denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunun müteselsil olduğunu düzenleyen TTK m 404/1 hükmünde müteselsil sorumluluk, denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmamasına da teşmil edilmiştir. Zararın ihmalle verilmesi durumunda ise hükmedilecek tazminatın üst limiti yüz bin Türk

⁹² 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 (BDY m 44/1).

⁹³ TTK m 404 düzenlemesinde yalnızca denetçinin sır saklama yükümlülüğüne ihmalle aykırı davranması durumunda sorumluluğu belirli bir miktarla sınırlandırılmıştır.

⁹⁴ Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak KGK tarafından belirlenir (660 Sayılı KHK m 24).

Lirasıyla, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirası ile (TTK m 404/2) sınırlandırılmıştır. Söz konusu sınırlama, denetime birden çok kişinin katılması veya birden çok sorumluluk sebebinin bulunması hâlinde uygulama alanı bulacağı gibi eyleme katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmesi halinde, ihmalle hareket edenler arasında da uygulama alanı bulur (TTK m 404/2).

Denetçinin sır saklama yükümlülüğüne aykırı davranmasından doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak fiilin, Türk Ceza Kanununa göre daha uzun dava zamanaşımı süresine tabi bir suç oluşturması durumunda, tazminat davasına daha uzun olan ceza zamanaşımı süresi uygulanır (TTK m 404/5).

6.3. İbra

Denetçilerin organ sıfatı kabul edilmemesine rağmen⁹⁵, denetçinin sorumluluğu denetim sözleşmesi kapsamında değerlendirilmemiş; bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararının (kararda aksi belirtilmediği takdirde) denetçilerin ibrası sonucu doğuracağı (TTK m 424) düzenlenmiştir⁹⁶.

SONUÇ

6102 sayılı TTK ile uzmanlığa dayalı olmayan iç denetleme sistemi terk edilmiş, yerine bağımsız dış denetim kabul edilmiştir. Bağımsız denetim sisteminde anonim şirketlerin finansal tablolarını denetimden geçirmesi zorunlu olmakla birlikte denetim, şirket içerisinden oluşturulan bir organ tarafından değil bağımsız dış denetim vasıtasıyla yerine getirilir. Dış denetim muhasebe kayıtlarına bağlı olarak yapılır. TTK ve 660 Sayılı KHK çerçevesinde denetimin konusunu şirketin finansal tablolarının, şirketin envanterinin ve muhasebesinin, riskin erken saptanması komitesi raporlarının, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının denetimi oluşturmaktadır. Denetçiler yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarını da finansal bilgiler açısından denetler. Bu durumda denetimin konusunu raporun tümü değil raporda yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı oluşturur.

⁹⁵ Aynı yönde bkz. TTK m 559

⁹⁶ Söz konusu düzenlemenin eleştirisi için bkz. KIRCA/ ŞEHİRALİ/ MANAVGAT, s. 394.

TTK sisteminde şirketlerin bir kısmı bağımsız denetime tabi tutulmuş, söz konusu şirketler haricindeki şirketler ise denetimden yoksun bırakılmak amacıyla denetçi denetimine tabi tutulmuştur. Buna göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen şirketlerin finansal tabloları bağımsız denetime tabidir. Bu kapsamda bağımsız denetçi ancak, bağımsız denetim yetkisine sahip bağımsız denetçiler ya da bağımsız denetim kuruluşları olabilir. Bağımsız denetime tabi şirketler 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Bir şirketin bağımsız denetime tabi olması için bakanlar kurulu kararına eklenen üç listeden birine girmesi gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi şirketlerden bir kısmı için TMS uygulanması zorunlu tutulmuş iken bir kısmı için TMS uygulanması şirketin ihtiyarına bırakılmıştır. TMS uygulamak zorunluluğu bulunmayan şirketler, isterse TMS uygulayabilecek isterse tek düzen muhasebe sistemi uygulamaya devam edebilecektir. Söz konusu düzenleme TMS uygulama zorunluluğu bulunmadığı halde bağımsız denetime tabi olan şirketleri ortaya çıkarmak suretiyle bağımsız denetime tabi olma ile TMS uygulanma yükümlülüğü arasındaki ayrılmaz bağı kopardığı eleştirisine maruz kalmaktadır.

Bağımsız denetime tabi şirketler kapsamına girmeyen anonim şirketler, kooperatifler ve bunların üst kuruluşları denetçi denetimine tâbidir. Söz konusu düzenleme, denetime ilişkin usul ve esasların GTB’ce hazırlanan ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hükmünü içermektedir. İlgili yönetmelik hâlihazırda çıkartılmadığı için söz konusu denetim de fiilen hayata geçirilememiştir. Bağımsız denetime tabi şirketlerde denetçinin sorumluluğuna ilişkin TTK hükümleri, denetçi tarafından denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır (TTK m. 397/5). Paylı komandit şirketler söz konusu denetim kapsamında olmakla birlikte (TTK m. 565) limited şirketler, belirtilen denetim kapsamı dışında tutulmuştur. Yani bakanlar kurulu kararı kapsamındaki limited şirketler, anonim şirket hükümlerine göre bağımsız denetime tabi olacak, belirtilenler dışında kalan limited şirketler ise denetime tabi olmayacaktır.

Denetçi, her faaliyet dönemi için şirket genel kurulunca seçilir. Anonim şirketlerde ilk denetçilerin de genel kurul tarafından seçilmesi gerekir. Limited ortaklıklarda ise ilk denetçiler esas sözleşme ile atanır. Asıl olan denetçinin genel kurul tarafından seçilmesi olmakla birlikte denetçinin mahkeme; Bakan veya TMSF Kurulu tarafından atandığı (TTK

m. 399/6), veya yönetim kurulu tarafından (TTK m. 399/9) seçildiği arızı durumlar da bulunmaktadır.

Denetim sözleşmesi tarafların anlaşması ile sona erdirilmesi mümkün değildir. Şirketin denetçiyi görevden alması veya denetim sözleşmesinin denetçi tarafından sona erdirilmesi kanunda özel olarak düzenlenmiştir. Denetim sözleşmesi ancak kanunda öngörülen sebeplerle sonlandırılabilir. Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında, denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorundadır. Bu nedenle denetçiler ve denetim kuruluşları hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. Ayrıca gerçek anlamda bağımsızlığın sağlanması için denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir (BDY m 22/2).

Denetçi, denetim sonuçlarını raporlar vasıtasıyla açıklar. Denetçi tarafından, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yılla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir denetim raporu düzenlenir (TTK m 402/1). Riskin erken saptanması komitesi kurulup kurulmadığı; böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenlenerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunulur. Ayrıca denetçi, yönetim kurulunun faaliyet raporunu, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından ayrı bir rapor hâlinde değerlendirir.

Görüş yazıları olumlu, sınırlandırılmış olumlu, görüş vermektan kaçınma ve olumsuz görüş verme şeklinde olabilir. Hukukumuzda tüm sermaye şirketlerinin TMS uygulamakla yükümlü tutulmaması karşısında TTK m. 403/1’de yer alan “TMS ve ... bakımından her hangi bir aykırılığa rastlanmadığı” ifadesinin “uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde” bir aykırılığa rastlanmadığı şeklinde algılanması gerekir. Ayrıca sınırlandırılmış olumlu görüş verilmesi durumunda düzeltmeleri karara bağlama yetkisi genel kurula verilmektedir (TTK m 403/5). Genel kurulun bu yetkisini olağan genel kurul toplantısında kullanması gerekir. Söz konusu hükmün ise gerekli düzeltmeleri geciktireceği açıktır.

Denetim raporları açısından BDY, TTK hükümlerine aykırılıklar içermektedir. Örneğin, BDY’de TTK’nin sınırlandırılmış olumlu görüş belirtmek için aradığı kıstaslardan yalnızca “aykırılıkların tablolarda açıklanan sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmaması” unsuruna yer

verilmiş “finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içermesi” unsuruna ise yer vermemiştir.

Denetimden doğan sorumluluğa ilişkin hükümler 660 Sayılı KHK’de ve BDY’de yer almaktadır. Ayrıca denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu TTK’de özel olarak düzenlenmiştir.

KAYNAKÇA

- AKSOY, Mehmet Ali, “Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü”, Hacettepe HFD, C 6 S 2 2016, s 135–168.
- AKSOY, Mehmet Ali, (2013) “Türk Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri Kapsamında Anonim Şirket Yönetim Kurulu” **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, Sa. 1-2, s 45-76
- ARI, Zekeriya: Anonim Şirkette Denetçi Sorumluluğunun Sınırlandırılması, Yetkin, Ankara 2012.
- ARI, Zekeriya: Şirketler Hukuku, KARAHAN, Sami (Edit.): Konya, Mimoza, 2013.
- ARSLAN, Özkan, “**Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarınca Denetçi Seçilmesi Mümkün Müdür?**” Mali Çözüm, Mayıs Haziran 2016, s 133-140.
- ALTAŞ, Soner: Şirket Denetimi: Denetçi ve Özel Denetçi, 6. Bası, Seçkin, Ankara 2015.
- BAHTİYAR Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, 9. Bası Beta, İstanbul 2015.
- BİLGİLİ Fatih/ DEMİRKAPI, Ertan: Şirketler Hukuku : 6335 ve Sayılı Kanunla Değişik 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre, 9. Bası, Dora, Bursa 2013.
- ÇELİK, Aytekin: Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin, Ankara 2005.
- KENDİGELEN, Abuzer, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler Yenilikler ve İlk Tespitler, 2. Basım, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2012
- KIRCA, İsmail / ŞEHRİALİ, Feyzan Hayal / MANAVGAT, Çağlar: Şirketler Hukuku, C. I, BTHAE, Ankara 2016.
- KÖKSAL, Aytaç: Bağımsız Denetim Sözleşmesi: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Mevzuatı Açısından Ve Karşılaştırmalı Olarak, 1. Bası, Beta, İstanbul 2009.
- KÖKSAL, Aytaç: Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 397 ila 406. Maddeleri Arasında düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Organı Olup Olmadığı Sorunu, Prof. Dr. Fırat Öztan’a Armağan C I, ARKAN, Sabih (Edit) Turhan, Ankara 2010.
- MOROĞLU, Erdoğan, Türk Ticaret Kanunu ile Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarıları: Değerlendirme ve Öneriler, Vedat, İstanbul 2009.
- ÖZKORKUT, Korkut, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, 2. Tıpkı Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 2013.
- ÖZKORKUT, Korkut: “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler” BATİDER, 2005 C XXI, S 2.

- ÖZKORKUT, Korkut, “Ticari Defterler Yönünden Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çatışması” Ticaret Hukukuna Hukukun İlgili Diğer Alanlarıyla Birlikte Bakış Sempozyumu (15-16 Mayıs 2014), Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Gazimağusa, KKTC, 2014, (s. 121-139).
- PULAŞLI, Hasan: Şirketler Hukuku Şerhi, 2. Bası, Adalet, Ankara 2015.
- SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK), Bağımsız Denetim Faaliyeti, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1&submenuheader=null>
- SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) , Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Taslakları Hakkında Duyuru, <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20140411&subid=0&ct=c>
- ŞENER, Oruç Hami: Ortaklıklar Hukuku: Ders Kitabı, Seçkin, Ankara 2015.
- TEKİNALP, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, 3. Bası, İstanbul, Vedat, 2013.
- ULUSOY, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Seçkin, Ankara 2007.