

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DENETİM ORGANI BULUNMAYAN ANONİM
ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Oğuzhan AĞIRALIOĞLU

2501170638

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Burcu ADİLOĞLU

İstanbul - 2022

ÖZ

DENETİM ORGANI BULUNMAYAN ANONİM ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

OĞUZHAN AĞIRALIOĞLU

Amacı, iktisadi faaliyetlerin ve olayların sonuçlarını raporlamak olan denetimin işletmeye, kamuya ve topluma çeşitli faydaları bulunmaktadır. Fakat 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanununa göre anonim şirketlerin zorunlu organlarından biri olan denetim kurulu, 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kaldırılmıştır. Bağımsız denetime tabi olanlar hariç olmak üzere, yeni sistemin, şirket ortaklarından kamuya kadar geniş kesimleri etkilemesi kaçınılmazdır.

Bu çalışmanın konusu, zorunlu bir denetim organına sahip olamamanın anonim şirketler üzerindeki etkisini göstermektir. Bunun için denetime tabi olmayan anonim şirketlerde ortak ve yönetici sıfatında bulunan iki farklı grup belirlenmiştir. Ortak ve yöneticilerin seçilmesinin nedeni, zorunlu olmayan bir denetimin anonim şirket içerisinde önemli bir rol üstelenen bu iki grup üzerindeki etkisini görebilmektir. Araştırma metodolojisi olarak ise mülakat yöntemi kullanılmıştır.

Yapılan araştırma sonucunda, ortakların ve yöneticilerin her ikisinin de denetime ihtiyaç duyduğu, ortakların denetime duyduğu ihtiyacın yöneticilerden daha fazla olduğu görülmüştür. Bunun nedeni olarak ise şirket yöneticilerinin aldıkları karar ve uyguladıkları politikalar konusunda yeterli bilgiye sahip olamamaları gösterilmiştir. Bir diğer ifadeyle, anonim şirket ortakları ve yöneticileri, zorunlu bir denetime veya denetim organına ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle, bu konuyla ilgili yapılacak mevzuat düzenlemelerinde bu hususun göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler : Anonim Şirketler, Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim, Denetim Kurulu

ABSTRACT

**A RESEARCH ON JOINT COMPANIES WITHOUT AUDITING
BOARD**

OĞUZHAN AĞIRALIOĞLU

The auditing, whose purpose is to report the results of economic activities and events, has various benefits to the enterprise, the public and the society. However, according to the repealed Turkish Commercial Code No. 6762, the audit board, which is one of the mandatory bodys of “joint stock companies” was abolished with the New Turkish Commercial Code No.6102, which entered into force in 2012. It is inevitable that the new system will affect large segments from shareholders of company to the public, excluding those subject to independent audit.

The subject of this study is to show the effect of the joint stock companies that do not have a mandatory audit board. For this, two different groups, which are shareholders and managers in joint stock companies that are not subject to independent audit, have been determined. The reason for choosing shareholders and managers is to see the impact of a non-mandatory audit on these two groups that play an important role in the joint stock company. The interview method was used as the research methodology.

As a consequence of the research, it has been seen that both shareholders and managers need audit, and shareholders need more audit than the managers. It is shown that the reason for this is that company managers do not have enough information about the decisions they take and the policies they implement. In other words, joint stock company shareholders and managers need a mandatory audit or audit board. For this reason, it is important to consider this issue in the legislative arrangements to be made on this subject.

Keywords: Independent Audit, Joint Stock Company, Turkish Commercial Code, Auditing Board

ÖNSÖZ

Küreselleşme beraberinde getirdiği yeniliklerle hayatın her alanında önemli etkiler bırakmıştır. Küreselleşme en önemli etkilerini ticaret alanında göstermekte, işletmeleri getirdiği yeniliklere uygun davranmaya zorlamaktadır.

Bunun çarpıcı örneklerinden biri de şirketlerin denetiminde karşımıza çıkmaktadır. Denetim, zamanla küreselleşmiş ve yeni anlamlar ve belirli standartlar çerçevesinde yeniden şekillenmiş bağımsız denetim halini almıştır.

Dünyada daha erken uygulamaları olan bağımsız denetim, Türkiye’de nispeten daha erken bir aşamadır. Çok yaygın da değildir. Ancak son dönemde Türkiye’de yaşanan gelişmeler, bu denetimin anonim şirketler nezdinde yaygınlaşmasının önünü açmıştır. Ancak süreç gereği gibi devam edememiş teori ile uygulama arasındaki makas sonradan fark edilmiştir. Yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur.

Bu sürecin taraflarından olan bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerin durumunu nedir? Bu şirketlerde sürece ilişkin algılar ve beklentiler nasıldır? Çalışmada bu gibi temel sorulara yanıtlar aranmıştır.

Bu çalışma konusunun belirlenmesinden başlamak üzere çalışmamın ihtiyaç duyduğum tüm aşamalarında verdiği tavsiyeler, katkılar ile geri bildirimleri ve de zaman konusunda gösterdiği tolerans, sabır ve hoşgörüsü nedeniyle danışman Hocam, Prof. Dr. Burcu ADİLOĞLU’na, bunun yanında mülakat çalışmamda bilgi ve tecrübelerini paylaşan değerli katılımcılara şükranlarımı sunarım.

İstanbul, 2022

Oğuzhan AĞIRALIÖĞLU

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ŞİRKET ÖZELİNDE DENETİM KAVRAMI

1.1.Denetim Kavramı	4
1.2.Denetim Türleri	6
1.2.1.Amacına veya Konusuna Göre Denetim Türleri.....	7
1.2.1.1.Finansal Tablo Denetimi	7
1.2.1.2.Faaliyet Denetimi	9
1.2.1.3.Uygunluk Denetimi	10
1.2.1.4.Özel Amaçlı Denetim.....	11
1.2.2 Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	12
1.2.2.1.Yasal Denetim	12
1.2.2.2.İsteğe Bağlı Denetim.....	12
1.2.3.Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri	13
1.2.3.1.İç Denetim	13
1.2.3.2.Kamu Denetimi	15

1.2.3.3.Bağımsız Denetim.....	17
1.2.3.3.1.Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	18
1.1.3.3.2 .Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi	23
1.3.Denetimin Yararları ve Sakıncaları.....	30

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ANONİM ŞİRKETLERİN DENETİMİ

2.1.Şirket Kavramı	33
2.2.Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler	34
2.2.1.Kollektif Şirket.....	36
2.2.2.Komandit Şirket	37
2.2.3.Limited Şirket	37
2.2.4.Kooperatif Şirket.....	38
2.2.5.Anonim Şirket.....	38
2.2.5.1.Anonim Şirkete Hakim Olan İlkeler	39
2.2.5.1.1.Çoğunluk İlkesi	40
2.2.5.1.2.Sınırlı Sorumluluk ve Malvarlığının Korunması İlkesi	41
2.2.5.1.3.Devletin İlgilenmesi ve Denetlemesi İlkesi	41
2.2.5.1.4.Yabancı Bir Mal Varlığının İşletilmesi İlkesi	42
2.2.5.1.5.Kamuyu Aydınlatma İlkesi	42
2.2.5.1.6.Kurumsal Yönetim İlkesi	43
2.2.5.1.7.Eşit İşlem İlkesi.....	43
2.2.5.1.8.Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanma Yasağı	44
2.2.5.1.9.Pay Devrinin Serbestliği İlkesi.....	44
2.2.5.1.10.Emredici Hükümler İlkesi	44

2.2.5.2. Anonim Şirketlerin Yararları ve Sakıncaları.....	45
2.2.5.3. Anonim Şirketin Organları.....	47
2.2.5.3.1. Genel Kurul	47
2.2.5.3.2. Yönetim Kurulu	49
2.2.5.3.3. Denetim Kurulu.....	50
2.2.5.4. 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirketlerin Denetimi	51
2.2.5.5. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirketlerin Denetimi..	56
2.2.5.6. Denetim Organının İç Denetim ve Bağımsız Denetim ile İlişkisi	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM ORGANI BULUNMAYAN ANONİM ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı.....	71
3.2. Araştırmanın Önemi.....	72
3.3. Araştırmanın Kapsamı	73
3.4. Araştırmanın Metodolojisi	74
3.4.1. Araştırmanın Örnekleme	74
3.4.2. Bir Nitel Araştırma Yöntemi Olarak Derinlemesine Mülakat	75
3.4.3. Derinlemesine Mülakat ve Yarı Yapılandırılmış Soru Formu.....	76
3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	77
3.5.1. Araştırmaya Katılanlara İlişkin Genel Bilgiler	77
3.5.2. Araştırmanın Bulguları	80
3.5.2.1. Araştırmanın Ortaklara Yönelik Bulguları	80

3.5.2.1.1.6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetime Duyulan İhtiyaca İlişkin Bulgular.....	80
3.5.2.1.2.6102 Sayılı Kanun Öncesi Denetimin Etkinliğine İlişkin Bulgular.....	83
3.5.2.1.3.Denetimsizliğin, Ortakların Bilgi İhtiyaçlarının Karşılmasına, Şirketin Hesap ve Faaliyetlerine Olan Güveni Üzerine Etkilerine Yönelik Bulgular.....	87
3.5.2.1.4.6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Şirketin Denetimi üzerindeki Etkilerine Yönelik Bulgular	90
3.5.2.1.5.Ortakların, 6102 Sayılı Kanunun 397/5. Maddesi Kapsamında Yapılacak Düzenlemeye İlişkin Görüşleri	93
3.5.2.2.Araştırmanın Yöneticilere Yönelik Bulguları.....	97
3.5.2.2.1.6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetime Duyulan İhtiyaca İlişkin Bulgular.....	97
3.5.2.2.2.6102 Sayılı Kanun Öncesi Denetimin Etkinliğine İlişkin Bulgular.	100
3.5.2.2.3.Denetimin, Ortakların Bilgi İhtiyaçlarının Karşılması, Şirketin Hesap ve Faaliyetlerine Olan Güveni Üzerine Etkilerine Yönelik Bulgular.....	103
3.5.2.2.4.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Şirketin Denetimi Üzerindeki Etkilerine Yönelik Bulgular	106
3.5.2.1.5.Yöneticilerin, 6102 Sayılı Kanunun 397/5. Maddesi Kapsamındaki Yapılacak Düzenlemeye İlişkin Görüşleri	109
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	112
KAYNAKÇA	120
EKLER.....	130

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Denetim Türleri.....	7
Tablo 1.2: Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	21
Tablo 2.1: Türlerine Göre Şirket Sayısı(Aralık 2020)	35
Tablo 2.2: Bağımsız Denetime Tabi Olacak Kuruluşlar	58
Tablo 3.1: Araştırmaya Katılan Yöneticilerin ve Ortakların Yaş Dağılımı	77
Tablo 3.2: Araştırmaya Katılan Yöneticilerin ve Ortakların Eğitim Durumu	78
Tablo 3.3: Araştırmaya Katılan Yöneticilerin ve Ortakların Şirkette Geçen Süreleri	79
Tablo 3.4: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sonrası Denetim İhtiyacına İlişkin Katılımcı Ortak Görüşleri	80
Tablo 3.5: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Öncesinde Şirkette Yapılan Denetime İlişkin Katılımcı Ortak Görüşleri	84
Tablo 3.6: Şirketin Denetlenmemesinin Şirketin Hesap ve Faaliyetlerine Duyulan Güven Üzerine ve Ortakların Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanması Üzerine Etkileri Hakkındaki Katılımcı Ortak Görüşleri.....	87
Tablo 3.7: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Şirketin Denetimi Üzerindeki Etkisine Yönelik Katılımcı Ortak Görüşleri	91
Tablo 3.8: 6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetim Tercihlerine Yönelik Katılımcı Ortak Görüşleri.....	93
Tablo 3.9: 6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetim İhtiyacına İlişkin Katılımcı Yönetici Görüşleri.....	97
Tablo 3.10: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Öncesinde Şirkette Yapılan Denetime İlişkin Katılımcı Yönetici Görüşleri	100

Tablo 3.11: Şirketin Denetlenmemesinin Şirketin Hesap ve Faaliyetlerine Duyulan Güven ve Ortakların Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanmasına İlişkin Etkileri Hakkındaki Katılımcı Yönetici Görüşleri.....	103
Tablo 3.12: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Şirketin Denetimi Üzerindeki Etkisine Yönelik Katılımcı Yönetici Görüşleri.....	107
Tablo 3.13: 6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetim Tercihlerine Yönelik Katılımcı Yönetici Görüşleri.....	110



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Sermaye Şirketlerinin Türlerine Göre Oransal Dağılımı	36
Şekil 2.2: Türkiye’de Bağımsız Denetime Tabi Şirket Sayısı.....	61
Şekil 2.3: Türkiye’de Bağımsız Denetime Tabi Olan/Olmayan Anonim Şirketlerin Dağılımı	62



KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: American Accounting Association
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles
IASB	: International Accounting Standards Board
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IIA	: The Institute of Internal Auditors
ISA	: International Standards on Auditing
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname

PCAOB	: Public Companies Accounting Oversight Board
SEC	: Securities and Exchange Commission
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMÜDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

GİRİŞ

En basit ifadeyle, bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek olan denetim kavramı, günümüzde ekonomik faaliyetler ve işlemlerle ilgili beyanlarla ilgili kanıtların tarafsızca elde edilmesi ve belirlenmiş standartlar çerçevesinde değerlendirilerek, sonuçların ilgililere raporlanmasını içeren sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Klasik anlamda denetimin temel amacı hata ve eksikliklerin tespit edilmesidir. Küreselleşmenin beraberinde getirdiği yenilikler ve değişiklikler günümüz ticari hayatını çeşitlendirmiş daha karmaşık hale getirmiştir. Bu süreç, işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi taleplerinin artmasına neden olmuştur. Bu nedenle günümüzde denetim faaliyetleri, bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmayı temel amaç olarak benimsemiştir.

Dünyadaki gelişmelere de paralel olarak denetim alanında Türkiye’de son yıllarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Denetim ve finansal raporlama alanında dünyada süre gelen gelişmeler, bu alanda Türkiye’de yeni düzenlemelerin hayata geçirilmesini bir zorunluluk haline getirmiştir. Düzenlemeler, Avrupa Birliği müktesebatına ve uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarına uyumun bir parçası olarak görmüştür. Aynı düzenlemelerle kurumsal yönetim, pay sahiplerinin menfaatlerinin korunması, denetçilerin bağımsızlığı, uzmanlığı vb. konularda beklentilere cevap verilmeye çalışılmıştır.

Bu alanda köklü değişikliklere giden Türkiye’de 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu kaldırılmış ve yerine 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun getirilmiştir. Eski Kanunun anonim şirketler için öngördüğü murakıplık müessesesi, etkinliği bakımından uzun süre eleştirilmiş, finansal denetim başta olmak üzere anonim şirketlerin tüm denetiminin genellikle bu alanda yeterliliği olmayan kişiler eliyle yapılması en çok eleştirilen konu olmuştur. 2012 yılında yürürlüğe giren Kanunu, şirketlerin denetiminde bağımsız dış denetim sistemini benimsemiştir. Aynı dönemlerde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu kurulmuş, Bağımsız Denetim Yönetmeliği çıkarılmıştır. Yeni düzenleme ile uzmanlık şartı

aranmayan denetçilerin yerine denetim konusunda yeterliliği olan kişilerin getirilmesi böylece denetimin etkin bir şekilde yapılması sağlanmaya çalışılmıştır.

Kanunun ilk halinde anonim şirketlerin tamamının, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir marifetiyle denetlenmesinin zorunlu olduğu bir sistem benimsenmiştir. Daha sonra 6335 sayılı Kanunla söz konusu zorunlu denetimin kapsamı belirli kriterler belirlenerek sınırlandırılmıştır. Kriterlerin dışında kalan anonim şirketlerin denetimi ise Cumhurbaşkanlığınca çıkarılacak yönetmeliğe bırakılmıştır.

Bağımsız denetim, işletmenin finansal tabloları ve faaliyetlerine ilişkin veriler üzerinde incelemeler yaparak işletmelerin faaliyet ve finansal durumlarının hakkında bilgi kullanıcılara tarafsız bilgi sunmayı amaçlamaktadır. Temel amacının yanında bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarına olan güvenin artırılması ve şirket içi sahtekârlıkların önlenmesi, vergi incelemeleri ve vergi cezaları ile daha az karşı karşıya kalınması, işletmenin kredi imkânlarının artırılması ve çeşitlendirilmesi, işletme gelirlerinin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesi, şirket iş ve işlem süreçlerinin şirket politikaları ile uyumlaştırılması, ortaklarının haklarının daha iyi korunması, şirket faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin doğru değerlendirilmesi, işletmelerin stratejik hedeflerine ulaşmasında maruz kalabileceği risklerin tespit edilmesi, karar süreçlerinde kullanılacak bilgilerin tam ve doğru olmasını temin edilebilmesi, varlıkların korunmasına dönük kontrollerin değerlendirilmesine ve geliştirilmesi, kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi vb. konularda önemli görevler üstlenmektedir.

Amacı ve önemi ve işletmelere sağladığı yararlar ortada olmasına rağmen 2021 yılı itibarıyla Türkiye’de faaliyet gösteren 151.598 anonim şirketten yalnızca 9.786 tanesi bağımsız denetime tabidir. Bu haliyle Türkiye faaliyet gösteren 141.812 anonim şirket zorunlu bağımsız denetim düzenlemesinin kapsamı dışında kalmıştır. Bunun da ötesinde söz konusu şirketler nezdinde yapılacak denetime ilişkin usul ve esaslar belirlenmediğinden söz konusu şirketler denetimsiz kalmıştır. Çalışmanın bu yönüyle yasal düzenlemeye katkı sağlayacağı, bu şirketler için uygulanabilir ara bir denetim

modelinin geliştirmesine, bu sayede ortakların, şirketlerin beklentilerinin karşılanmasına imkân tanıyacağı düşünölmektedir.

Bu çalışmanın amacı 6102 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra denetim organları kaldırılan ve zorunlu bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerdeki durumun ortak ve yöneticilerin geçmiş tecrübeleri, mevcut duruma ilişkin tespitleri ve beklentileri üzerinden ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda çalışma üç ana başlığa ayrılmıştır.

İlk bölümde şirketler özelinde denetim kavramı, denetimin türleri, yararları ve sakıncaları ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise şirket kavramı, Türk Ticaret Kanununda sınıflandırılan haliyle şirket türleri hakkında kısa açıklamalara yer verilmiştir. Aynı bölümde anonim şirketlere ilişkin açıklamalara yer verilmiş, söz konusu şirketlerde denetim konusu 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde ayrı ayrı ele alınmıştır.

Üçüncü ve son bölümde denetim organları bulunmayan şirketler üzerine araştırma çalışması yapılmıştır. Bu kapsamda üçüncü bölüm içerisinde, araştırmanın amacı, konusu, kapsamı ve yöntemi ele alınmış ve araştırmaya konu olan grupların demografik ve kişisel özelliklerine değinilmiştir. Ayrıca aynı bölümde araştırmaya katılanların görüşlerine ve bu görüşler doğrultusunda elde edilen bulgular ile sonuçlara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ŞİRKET ÖZELİNDE DENETİM KAVRAMI

Çalışmanın bu bölümünde denetimin kavramsal çerçevesi üzerinde genel hatları ile durularak, denetimin belirli kıstaslara göre sınıflandırılmış türlerinden bahsedilecektir. Tez çalışması ile örtüşeceği düşünüldüğünden denetim türleri; denetimin konusu ve amacı, denetimin niteliği, denetçinin statüsü şeklindeki kıstaslar üzerinden tasnife tabi tutulmuştur. Yine bu bölüm içerisinde denetimin işletmeler ve taraflar üzerindeki fayda ve maliyeti ele alınacaktır.

1.1.Denetim Kavramı

Günümüzde yaygın olarak kullanılmakla beraber tarihi oldukça eskiye dayanan denetim (audit) kavramı Latince kökenli olup “audire” kelimesinden türetilmiştir. Kelime, esas itibariyle işitmek ve dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir. Denetim kavramının geniş bir karşılığı bulunduğundan dolayı denetim sözcüğünün farklı alanlarda farklı tanımlamaları bulunmaktadır. Denetim kavramı Türk Dil Kurumu tarafından “Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde ifade edilmiştir.¹

Teorik anlamdaysa denetimi, bir olgunun yasal veya geleneksel olarak belirlenen düzenlemelere veya genel kabul görmüş ilke standart ve düşüncelere yani denetim anına kadar alışlagelmiş durumuna uygunluğunu incelemek olarak tanımlamak mümkündür.² Çalışmanın yoğunlaşacağı konu ise genel olarak denetimin ticari hayattaki özellikle şirketlerdeki durumu olacaktır.

¹ Türk Dil Kurumu, (TDK), Denetim, <http://www.tdk.gov.tr>, 13.10.2019.

² Ahmet Alkan, Kamu Gözetimi, “Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği” s.4.

Kavramsal olarak farklı özelliklere sahip olmakla birlikte denetim yerine murâkabe, teftiş, kontrol, inceleme, revizyon gibi terimler de kullanılmaktadır. Bu terimlerin hepsini kapsayan bir özelliğe sahip olan denetim, kapsam olarak denetimin muhatabı olan işletmeden işletmenin ortaklarına, işletme ile ilgili üçüncü kişilerden para ve sermaye piyasalarına kadar çok geniş bir alanda önemli bir görev üstlenmektedir.³

Literatürde denetimle ilgili birçok tanımlama karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, Amerika Muhasebe Birliği (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi (Committee on Basic Auditing Concepts) tarafından yapılan tanımlamada denetimin, ekonomik faaliyetler ve işlemlerle ilgili beyanlarla ilgili kanıtların tarafsızca elde edilmesi ve belirlenmiş standartlar çerçevesinde değerlendirilerek, sonuçların ilgililere raporlanmasını içeren sistematik bir süreç olduğu ifade edilmiştir.⁴

Günümüzde bir ülkenin sahip olduğu iktisadi kaynakların büyük bir bölümü işletmelerin elindedir. Küreselleşme ile artan ticari faaliyetler bu işletmelere ve bu işletmelerin faaliyetlerine ait bilgileri karmaşık hale getirmiştir. Diğer yandan uluslararası ticaretin ve rekabetin artması, sermaye piyasalarının gelişmesi gibi nedenler işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının bilgi talebini artırmıştır. Bu bilgi talebi başka bir sorun olan bilginin güvenilirliği sorununu beraberinde getirmiştir. Günümüzde güvenilir bilgi talebini karşılama yollarından biri, denetimin kendisidir.⁵

Aynı süreç içerisinde işletmelerin yapılarında da değişiklikler olmuş geleneksel işletme yapıları da çok ortaklı karmaşık işletme yapılarına dönüşmeye başlamıştır. Yeni durum, pay sahipleri ve işletme yöneticileri, hakim pay sahipleri ile azınlık pay sahipleri arasındaki bilgi asimetrisi ve çatışmaları daha görünür hale getirmiştir. Teorisyenler, bu gruplar arasında bilgi asimetrisi ve çatışma olduğunu

³ Karen L. **Hooks**, **Auditing and Assurance Services**, New Jersey, John Willey&Sons,İnc., 2011, s. 13-14.

⁴ American Accounting Association, **The AAA Committee on Basic Auditing Concepts**, 1971, s. 18.

⁵ Seval Kardeş Selimoğlu vd. **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Şubat 2018, s. 1-3.

ortaya koyan çeşitli teoriler öne sürmüşlerdir. Temsil teorisi bunlardan biridir.⁶ Bu noktada denetimin ortaklara sunduğu bilgiler, bu gruplar arasındaki bilgi asimetrisini azaltmakta ve çatışma alanlarını daraltmaktadır.

Bununla birlikte, denetim geleneksel fonksiyonunun yanı sıra geleceğe dönük önemli görevleri de üstlenmektedir. Diğer bir ifadeyle denetim, bir yandan mevcut hataların tespit edilmesine imkân sağlarken, diğer yandan da bilgi kullanıcılarına öngörüler sunmaktadır. Bu sayede denetimden fayda uman kişilerin hata yapma ihtimallerinin önüne geçilerek, doğru karar vermeleri sağlanmaktadır.

Bütün bunlardan yola çıkarak denetimi, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış kıstaslara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları bir değerlemeye tabi tutarak yorumlayan sistematik bir süreç olarak tanımlamak yerinde olacaktır.⁷

1.2.Denetim Türleri

Denetim anlayışı buna bağlı olarak denetim türleri dönemin gereklerine ve denetim talebinde bulunanların ihtiyaçlarına göre şekillenmiş, bu durum yeni denetim türlerini ve denetçi sınıflandırmalarını ortaya çıkarmıştır. Örneğin hile denetimi ve hile denetçisi bu şekilde ortaya çıkmıştır. Çalışmada denetim türleri; denetimin amacı ve konusuna, denetimin kapsamına, denetimin yapılış nedenine, denetçinin niteliğine ve statüsüne göre yapılan sınıflandırmayla sınırlı olarak ele alınmıştır. Nitekim Tablo 1.1’de bu kıstaslara göre denetimin tasnifine yer verilmiştir.

⁶ Frederic S. Mishkin and Apostolos Serletis **The Economics of Money, Banking, and Financial Markets**, 4. Edition, Pearson, 2010, s. 196

⁷ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 14. bs, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014, s. 11.

Tablo 1.1: Denetim Türleri

Denetimin Amacına veya Konusuna Göre	Denetimin Yapılış Nedenine Göre	Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre
Finansal Tablo Denetimi	Yasal Denetim	İç Denetim
Uygunluk Denetimi	İsteğe Bağlı Denetim	Kamu Denetimi
Faaliyet Denetimi		Bağımsız Denetim
Özel Amaçlı Denetim		

Kaynak: Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, 2.bs., Ankara, Yetkin Basım Yayım, 2006, s. 54-65.

Tablo 1.1’den de görüldüğü gibi denetimin amacına veya konusuna göre denetim dört, yapılış nedenine göre iki ve son olarak denetçinin niteliğine ve statüsüne göre üç gruba ayrılmaktadır. Nitekim bundan sonraki başlıklar altında söz konusu denetim türlerinin ayrıntısına yer verilecektir.

1.2.1.Amacına veya Konusuna Göre Denetim Türleri

Amacına veya konusuna göre denetim dört başlık altında toplanmaktadır. Bunlar finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimdir.⁸

1.2.1.1.Finansal Tablo Denetimi

Finansal tabloların denetimi, finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadıklarını veya finansal tabloların belirli kriterlere tam anlamıyla uygun bir şekilde sunup sunmadıklarını belirlemek içi gerçekleştirilen denetim türüdür. Tanımda yer alan kriterler kimi zaman Uluslararası Finansal

⁸ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, 2.bs, Ankara, Yetkin Basım Yayım, 2002, s. 56.

Raporlama Standartları (IFRS), kimi zaman genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP) olarak karşımıza çıkabilmektedir.⁹ Türkiye’de ise Türkiye Muhasebe Standartları, benzer kriteri ifade etmektedir.

Finansal tablolar, işletme dışına işletme ile ilgili finansal bilgi sunmanın temel araçları olup işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını para birimi olarak göstermektedir. Temel finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynak değişim tablosudur. Finansal tabloların denetiminin amacı ise ilgili taraflara sunulmuş finansal bilgilerin düzenlemenin ilkelerine, amacına standartlara uygun olup olmadığını belirlemektir.¹⁰

Finansal tablo denetiminde denetçi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini denetimin önceden saptanmış ölçütü olarak dikkate almaktadır. Bununla birlikte denetçi bulunduğu ülke de bu alandaki yasal düzenlemeleri de dikkate almak durumundadır.¹¹

Bu kapsamda Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS 200) Finansal Tabloların denetiminin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olarak tanımlanmıştır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS’lere ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar.

Denetime tabi olan finansal tablolar, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolardır. BDS’ler yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklemeyiz ve bu kişilerin

⁹ Rick Hayes vd **Principles of Auditing**, 2. Edition, Pearson Education Limited, Essex, England, 2005 s. 14.

¹⁰ Melih Erdoğan, **Denetim**, 2. bs, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 4.

¹¹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 3. Bs, İstanbul, Kasım 2000, s. 27.

sorumluluklarını düzenleyen mevzuatı geçersiz kılmaz. Ancak BDS'lere uygun bir denetim, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, denetimin yürütülmesi için gerekli olan belirli sorumlulukları üstlendikleri ön kabulüne dayalı olarak yürütülür. Finansal tabloların denetlenmiş olması, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.¹²

Finansal tabloların denetimi, esasında finansal tabloların bir bütün olarak gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ortaya koymak için yapılmaktadır. Bu denetim türünde, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı hususu denetimin asıl amacıdır. Bununla birlikte finansal tabloların varlık-kaynak, gelir-gider kalemlerinin gerçeğe uygun gösterilmesini sağlamak, finansal tabloların tutarlılık ve tam açıklama ilkelerine uygunluk içerisinde düzenlenmesini, yine finansal tabloların güvenilirliği ve mukayese edilebilirliğini sağlamak, bu tablolarda hata ve hileyi önlemek ve yönetime öneride bulunmak bu denetim türünün diğer amaçları arasında sayılmaktadır.¹³

1.2.1.2.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, genel anlamda işletmenin faaliyetlerinin ne kadar etkin yürütüldüğünü ortaya çıkarmayı amaçlayan bir denetim türüdür. Etkinlik, işletmenin amaçlarına ulaşma başarısını ölçerken etkenlik, işletme amaçlarına ulaşmasında kaynakların verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini üstlenmektedir.¹⁴ Örneğin, bir üretimin aksaklık yaşanmaksızın gerçekleştirilmesi etkenlik, üretilen mamullerin asgari maliyetlerle üretilmesi etkinlik olarak nitelendirilebilir.¹⁵

Bu tür denetimlerin sonucunda işletmenin içerisinde bulunduğu durum ortaya konularak, işletme yönetimine öneri sunma işlevi yerine getirilmektedir. Bu bakımdan faaliyet denetimi bir nevi danışmanlık hizmetine benzemektedir. Faaliyet denetiminin uygulama alanı oldukça kapsamlıdır. İşletmenin örgüt yapısı, üretim ve pazarlama

¹² <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10256/TDS-2021-Seti>.

¹³ Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, s. 27.

¹⁴ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 4. bs, İstanbul, Alfa Basım Yayın, Mart 2006, s. 29.

¹⁵ Selimoğlu, **a.g.e.**, s. 4.

yöntem ve politikalarına buradan bilgi işlem faaliyetleri faaliyetlerine kadar birçok alan bu denetimin inceleme kapsamına girebilmektedir. Kapsamının genişliği, uygulamada bu denetim türünün diğer denetim türlerine nazaran daha karmaşık olmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu denetim türünde kullanılan ölçütler (bütçeler, oranlar ve sektör ortalamaları gibi) diğer denetim türlerinde kullanılanlara göre daha soyuttur. Faaliyet denetimi sonucunda, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerle, önceden belirlenmiş işletme hedeflerine ulaşılma başarısı ölçülmektedir.¹⁶

1.2.1.3.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi yetkili üst makam veya otorite tarafından belirlenmiş kurallara ve kriterlere uyulup uyulmadığının araştırılmasını konu edinen denetim türüdür. Bu üst makam yahut otorite işletme içinden veya dışından olabilmektedir. Uygunluk denetimi sonucunda elde edilen sonuçlar işletme içi ve işletme dışı otoritelere raporlanmaktadır. Bu bakımdan bir işletme açısından uygunluk raporunun sunulacağı işletme içi otorite işletme yönetimi olacaktır. İşletmelerin iç denetim faaliyetleri bunun en iyi örneğidir. Yine işletme dışı otorite ise duruma göre yetkili kılınan otoriteler olacaktır. Vergi kanunları, iş kanunları, iş güvenliği kanunları kapsamında yapılan denetimler ile¹⁷ kamu kurum ve kuruluşlarının ilgili oldukları mevzuat bakımından Sayıştay’ca denetlenmesi, yine özel işletmelerde yahut kamuya ait işletmelerde iş müfettişlerince yapılan bordro incelemeleri bu denetim türüne verilebilecek örneklerdendir.¹⁸ Bu açıdan uygunluk denetimin amacı işletmenin, işletme içi ve işletme dışı düzenlemelere uygun davranılıp davranılmadığını ortaya koymaktır.¹⁹

Uygunluk denetimi işletme içerisindeki kişi ve birimlerce yapılabileceği gibi işletme dışı kişi, kurum veya kurullarca da yapılabilmektedir. Uygunluk denetimi işletme yönetiminin talebi üzerine veya re’sen yapılabileceği gibi, işletme dışı kurum kuruluş veya otoritenin isteği üzerine yapılabilmektedir. Bu denetimi gerçekleştirenler

¹⁶ Aksoy, **a.g.e**, s. 58.

¹⁷ Erkan Çalgan; vd, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Sayı:113, İstanbul, 2008, s. 36.

¹⁸ Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara, 2008, s. 14.

¹⁹ Melih Erdoğan, **a.g.e**, s. 5.

kriter alınan düzenlemeye göre işletmenin bu ölçütlere ve kurallara uyulma ve uygulama derecesi ortaya konmaktadır.²⁰ Özetle, uygunluk denetiminde göz önünde bulundurulacak kriterler şu şekildedir.

- Kanunlar ve yönetmelikler gibi yasal düzenlemeler,
- Ana sözleşmeler gibi genel kurullar tarafından belirlenen düzenlemeler,
- İşletme veya kurum yönetimi tarafından belirlenen düzenlemeler.

1.2.1.4.Özel Amaçlı Denetim

Belirli bir konu veya durumun araştırılarak o konuda veya durum hakkında denetim talep edenlere ve/veya karar alıcılara detaylı bir şekilde bilgi sunmayı amaçlayan denetim türü özel amaçlı denetim olarak adlandırılmaktadır. Özel amaçlı denetim türüne örnek oluşturacak denetimlerin bir kısmı aşağıda sıralanmıştır.²¹

- Bir işletmeye ortak olunmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Bir yolsuzluk veya ihmalin araştırılması,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapılmadan önce yapılan incelemeler,
- Kamu tarafından yapılan özel amaçlı teftiş ve incelemeler,
- Kredi verilmesinden önce yapılan incelemeler,
- Mahkemeler tarafından yaptırılan özel incelemeler.
- Satın alma ve/veya birleşmelerden önce yapılan incelemeler,
- Vergi açısından yapılan özel incelemeler.

Örnek vermek gerekirse, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda anonim şirketlerde her bir pay sahibine, pay sahipliğinden doğan haklarının kullanılabilmesi için genel kuruldan özel denetim talebinde bulunma hakkı tanınmıştır. Bu konuda özel denetim için denetçi atama yetkisini de şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret

²⁰ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, 2005, s.11.

²¹ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, 1995, s.14.

mahkemelerine bırakılmıştır.

Bununla birlikte Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS 800) özel amaçlı finansal tablolar, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar olarak tanımlanmıştır (kgk.gov.tr). Özel amaçlı çerçeve ise, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.²²

1.2.2 Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türlerini yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olarak sınıflandırmak mümkündür. Nitekim aşağıdaki başlıklarda bu denetim türleri ana hatlarıyla açıklanacaktır.

1.2.2.1.Yasal Denetim

Mevzuat hükümlerine dayanan ve yapılması kanun tarafından emredilen denetim türüdür. Bu denetimde denetimi yapacak olan kişi, denetimin kapsamının ne olacağı, ne zaman yapılacağı gibi hususlar ilgili mevzuat/yasal düzenlemeler tarafından belirlenir. Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde en yaygın olarak yapılan, kendisine çok önem verilen yasal denetim türü anonim şirketlerin mali tablolarının denetlenmesidir. Bu denetim türü kimi zaman belirli durumlarda da yapılabilmektedir. Anonim ortaklıkların kuruluşu, sermaye artırımı ve azaltılması, tasfiye, birleşme vb. benzeri iş ve işlemler sırasında yasal denetime başvurulmaktadır.²³

1.2.2.2.İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluğa dayanmaksızın kullanıcılar veya kuruluş yahut işletme ilgili çeşitli çıkar gruplarının talebi üzerine gerçekleştirilen denetim türüdür. Bu denetim türünde denetimin sınırları denetim talep edenler tarafından çizilir. Ara dönemlerde yapılan denetim türüdür. Bununla birlikte isteğe bağlı denetim türünde

²² https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20800.pdf.

²³ Aksoy, **a.g.e.**, s.60.

denetçi ve denetim uygulamaları zorunlu denetimle benzer olmak zorundadır. Yani isteğe bağlı denetimin uygulamaları ile yasal denetim uygulamaları arasında ciddi farklıklar bulunmamaktadır.²⁴

1.2.3.Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu sınıflandırma denetçinin, işletme içi personel olup olmasına ve işletme dışı personel ise denetçi ile işletme arasındaki ilişkiyi tesis eden düzenlemeye (denetim sözleşmesi veya yasalar) göre yapılmaktadır.²⁵ Denetçinin statüsüne göre denetim; iç denetim, kamu denetimi, bağımsız (dış) denetim olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

1.2.3.1.İç Denetim

İç denetim, işletme veya kurumu ile arasında, kurum içerisinde yahut dışından sürekli bir istihdam ilişkisi bulunan sürekli olarak iç denetçi statüsünde hizmet veren kişiler tarafından sunulabilen, işletmenin finansal ve finansal olmayan nitelikteki tüm faaliyetlerinin inceleyen bir denetim türüdür. Diğer bir ifadeyle, kamu veya özel ayrımı olmaksızın herhangi bir kurum veya işletmeye bir ücret akdi bağlı olan kişilerin işletme veya kurum yönetimi adına üstlenmiş oldukları bir denetim türünü ifade etmektedir.²⁶

Günümüz denetim anlayışında iç denetim, bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık hizmeti olarak tanımlanmış, temel amacının ise işletme faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak olduğu ifade edilmiştir.²⁷ Bu tanım, iç denetimin amaç, kapsam, hedef, çalışma yöntemi, kurumsal yapı içindeki önemi bakımından çağdaş bir bakış açısıyla yeniden ele alınmış halidir.²⁸

İç denetim büyük ve orta ölçekli işletmelerde işletme içinde ayrı bir birim tarafından gerçekleştirilirken, işletmeler küçüldükçe bu faaliyeti gerektiren birimlerin

²⁴ Aksoy, A.e., s.60.

²⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 3. bs, İstanbul, Yıldız Ofset, 1999, s. 12.

²⁶ Fatma Lerzan Kavut vd., **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO yayınları, 2009, s. 37.

²⁷ Çevrimiçi, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> Erişim tarihi:04/02/2021.

²⁸ Çetin Özbek, **İç denetim**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:3, Cilt 1, s. 3.

de küçüldüğü, hatta bazı durumlarda böyle bir birim bulunmaksızın; denetimin doğrudan işletme sahibi tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu denetimde denetim sonuçları daha çok ve doğrudan işletmenin üst yönetimine raporlanmaktadır.²⁹

İç denetimin temel amaçları; kurum veya işletmeyi hedeflerine ulaştırmak, işletmede kurumsal yönetim kalitesini sağlamak ve işletmenin karşılaştığı risklerin yönetilmesine yardımcı olmak şeklinde sıralanabilir. Aynı zamanda, işletmenin kültürü, sistemleri ve süreçleri hakkında bilgi ve tecrübe sahibi uzman kişiler tarafından yürütülen iç denetim, işletme yöneticilerine risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin gelişiminde görüş ve önerilerde bulunma konusunda da yardımcı olmaktadır.³⁰

Genel olarak iç denetim çalışmaları aşağıda belirtildiği şekilde beş başlık altında incelenebilir.³¹

- İç kontrol sisteminin denetimi.
- Uygunluk denetimi,
- Performans (Etkinlik ve verimlilik) denetimi,
- Finansal tabloların denetimi,
- Bilgi teknolojileri denetimi,

İç denetimden farklı olmasına rağmen genellikle karıştırılan kavram olan iç kontrolden bahsetmek faydalı olacaktır. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA- The Institute of Internal Auditors) tarafından yapılan tanıma göre iç kontrol; “...örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış

²⁹ Korkut Özkorkut, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, Sözkese Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, 2013, s. 6.

³⁰ (Çevrimiçi) <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=3&Yid=76>, 27 Mayıs 2015, e-kitap – **İç Denetime Genel Bir Bakış**, s. 7.

³¹ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” Madde 8.

kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçası” (COSO,2013) olarak ifade edilmektedir.³²

Bu tanımdan hareketle iç denetim, iç kontrol sisteminin parçası olan yönetimsel bir fonksiyondur. İç denetim fonksiyonu, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini belli aralıklarda riskleri önceliklendirerek değerlendirir. İç denetim hedefe ulaşmada araç iken iç kontrol amaçtır. İç denetim idarede ayrı birim ve görev iken iç kontrol yönetim sisteminin tamamını kapsar. İç denetim üst yöneticinin sorumluluğunda iken iç kontrol yönetimin tümünün sorumluluğundadır.

1.2.3.2.Kamu Denetimi

Denetimi gerçekleştiren denetçilerin, yetkisini yasal düzenlemelerden aldığı, görevin kamu adına yapıldığı denetim türüdür. Kamu denetiminin temel amacı kamu düzeninin sağlanmasıdır. Kuruluş kanunları ile kamu kurum ve kuruluşlarına verilen denetim yetkisi genellikle denetçi, müfettiş, murakıp, kontrolör, denetmen ve uzman kadrolarında istihdam edilen görevliler aracılığı ile yerine getirilir. Kamuya bağlı olarak kamu kurum ve kuruluşları ile diğer özel sektör işletmelerinde denetim yapan bu görevliler, kamu ve özel kurumların faaliyetlerini kanun, yönetmelik ve ilgili mevzuat çerçevesinde incelemektedirler.³³ Bir başka ifadeyle, çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri, kamu kurum ve işletmeleri ile özel işletmelerin kanunlara, yönetmeliklere, kamu yararı ile devletin ekonomi politikasına bağlılık derecesini incelemekte ve denetim gerçekleştirmektedirler.³⁴

Tam da bu noktada, şirket denetiminde kamunun rolüne değinmekte fayda bulunmaktadır. Zira kamusal yarar açısından ticari şirketlerin yasalara ve devletin ekonomik politikalarına uyumunu denetlemek büyük önem arz etmektedir. Şirketlerin

³² Hasan Türedi, Ahmet Oğuz Koban, Gencay Karakaya, COSO İç Kontrol, Sayıştay Dergisi, s.97.

³³ Çaldağ, a.g.e, s. 31.

³⁴ Güredin, a.g.e., s.21.

iç denetim faaliyetlerinin ve dışarıdan aldıkları denetim hizmetlerinin yetersiz kalması durumunda, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde oluşturulan birimler aracılığıyla denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Bu denetimlere, Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın denetimleri örnek olarak gösterilebilir.

Ticaret Bakanlığının şirketler üzerindeki denetim yetkisi 6102 sayılı Kanunda düzenlenmiştir.³⁵ Kanunun 210'uncu maddesi kapsamında çıkarılan Ticaret Şirketlerin Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik uyarınca, şirketlerin kuruluş işlemleri, tescil ve ilan işlemleri, ticari defterlere ilişkin işlemler, birleşme bölünme ve tür değiştirmeye ilişkin işlemler paya ve sermaye koyma borcuna ilişkin işlemler, menkul kıymet işlemleri sermayenin artırılması ve azaltılması işlemleri, finansal tablolara yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler ile kar kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler Ticaret Bakanlığının gözetimi ve denetimindedir.³⁶

Ticaret şirketlerinin, bu Kanun kapsamındaki denetimleri bizzat Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Bu denetimin ilkeleri ve usulü ile denetime tabi işlemler Bakanlıkça hazırlanan yönetmelikle düzenlenmiştir.³⁷ Yönetmeliğin 5. Maddesinde denetime konu işlemler maddeler halinde belirtilmiştir. Buna göre kuruluşa, ticaret siciline tescil ve ilana, ticaret unvanına, işletme adına, ticari defterlere, birleşme, bölünme ve tür değiştirmeye, şirketler topluluğuna, bağlılığa ve hakimiyete, genel kurulun çağrılmasına, toplanmasına, karar almasına, görevlerine ve yetkilerine, yönetim organının oluşumuna, toplanmasına, karar almasına, sorumluluğuna, görev ve yetkilerine, denetçinin seçilmesine, şirket sözleşmesinin değiştirilmesine, paya ve sermaye koyma borcuna, menkul kıymetlere, sermayenin artırılması, azaltılması ve tamamlanmasına, finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere, kâr, kazanç ve tasfiye payına, elektronik ve bilgi

³⁵ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 210. Maddesi.

³⁶ Ticaret şirketlerinin, bu Kanun kapsamındaki işlemleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetlenir. Bu denetimin ilkeleri ve usulü ile denetime tabi işlemler Bakanlıkça hazırlanan yönetmelikle düzenlenir.

³⁷ 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete yayımlanan Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik.

toplumu hizmetlerine, sona erme ve tasfiyeye ilişkin işlemler, Yönetmelik ile denetim konuları olarak belirlenmiştir. Görüleceği üzere Ticaret Bakanlığının şirketler üzerinde kapsamlı bir denetim yetkisi vardır. Bir diğer ifadeyle Ticaret bakanlığı, bu yetkiler kapsamında önemli bir görevi yerine getirmektedir.

Bununla birlikte, şirketlerin vergisel yönden incelenmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, iş güvenliği ve sosyal güvenlik açısından Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı ile Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından, Sermaye Piyasası Kanunun kapsamındaki şirketlerin denetimi Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, bankaların denetimi ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yapılmaktadır.

1.2.3.3.Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmenin faaliyetlerine ilişkin belge ve bilgilerin, önceden belirlenen kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, ilgili belge, bilgi ve kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucunun ilgili kullanıcılara raporlanması sürecini ifade etmektedir. Bir diğer ifadeyle bağımsız denetim, işletme tarafından hazırlanan mali tabloların denetim konusunda uzmanlaşmış ve bağımsız olan denetçiler tarafından denetlenmesi ve işletme ile üçüncü kişilere raporlanması sürecidir.

Bağımsız denetim, 2012 yılında çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde; “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 bağlanması” olarak tanımlanmıştır.³⁸

Bağımsız denetime ihtiyaç duyulmasının birçok nedeni bulunmaktadır. Bağımsız denetime ihtiyaç duyulmasında ve bağımsız denetimin gelişmesinde etkili

³⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4’üncü maddesi.

olan faktörleri şu şekilde özetlemek mümkündür: (i) Küresel anlamda, işletme ölçeklerindeki büyümeye bağlı olarak muhasebe sistemlerinin büyümesi ve karmaşıklaşması, (ii) işletmelerin halka açılmasının bir sonucu olarak hissedarların sayısındaki artış, (iii) işletmenin mali tablolarının işletme yöneticilerinden yatırımcılara kadar geniş gruba ilgilendirmesi, (iv) iç denetim mekanizmasının yeterli olmaması.

1.2.3.3.1.Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim, eski zamanlardan beri bir şekilde var olmuş bir olgudur. Tarihi kayıtlar, denetimin Babil, Çin Yunanistan ve Roma'daki erken yaşamın bir parçası olduğunu ortaya koymaktadır.³⁹ Çin'de hanedanlar döneminde çeşitli denetim ve muhasebe teknikleri kullanıldığı⁴⁰, erken dönem Mısır'da ise denetimin, tarımsal üretimde verginin doğru bir şekilde tespit edilmesi amacıyla kullanıldığı bilinmektedir.⁴¹ Daha sonraları İngiltere'de 1289 yılında toprak sahiplerinin hesaplarının bağımsız kişilerce incelendiğine ilişkin örnekler görülmüştür. Denetçi kelimesi de ilk defa burada kullanılmıştır.⁴² Ancak mesleki anlamda dış denetimin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulan "Collegio Dei Rexonati" örgütüdür. Bunu 1658 yılında Milano'da kurulan "Academia Del Regionieri" adlı mesleki örgüt izlemiştir.⁴³

Modern anlamda dış denetim ise ilk defa on dokuzuncu yüzyılın başlarında İngiltere'de uygulamaya konulmuştur. Sanayi devrimi fabrikaların finansman ihtiyaçlarını ortaya çıkarmış, bu durum da hissedarları ve bunların elindeki finansman kaynağını değerli hale getirmiştir. Hem bu alandaki güvenin tesis edilmesi, hem de kamunun korunması amacıyla 1844 tarihli İngiliz Şirketler Hukuku da şirketler için bir veya birden fazla denetçinin atanması zorunlu tutulmuştur.⁴⁴ Bu sırada şirketlerin

³⁹ Thomas D. Hubbard vd. **Auditing**, Dame Publication,İnc.,1991, s. 6.

⁴⁰ Accounting History: Chinese Contributions and Challenges, <https://www.tandfonline.com>, (Çevrimiçi) 24 Mart 2021.

⁴¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.8.

⁴² A.Taylan Altıntaş, **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2011, s.24-25.

⁴³ . Aksoy, **a.g.e.**, s.95.

⁴⁴ <https://www.jstor.org/stable/243372?seq=1>, (Çevrimiçi) Erişim Tarihi 24 Nisan 2021.

denetimine atatan yetkili kişilerin yetkilerini suiistimal etmeleri mesleki örgütlerinin kurulmasını zorunlu hale getirmiştir. Takip eden yıllar içerisinde Londra’da Muhasebeciler enstitüsü kurulmuş, 1880 yılında Kraliyet fermanı ile İngiliz ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü’ne dönüştürülmüştür.⁴⁵ Kuruluşundan sonra bu Enstitü, şirketlerin zorunlu denetçilerinin atanmasında asli görevleri üstlenmiştir. Aynı yıllar içerisinde İngiltere’de denetim mesleği iyice tanınır hale gelmiş, bu ülkeden Amerika ve Kanada’ya göç eden meslek mensupları buralarda örgütlenmiş, 1880 yılında Quebec Mali Müşavirler Enstitüsü’nü 1886 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliğini kurmuşlardır. Bunların da etkisi ile dünyanın çeşitli ülkelerinde denetim mesleğinin icrasına dönük yasal düzenlemeler uygulamaya konulmuştur.⁴⁶

Aynı tarihlerde İngiltere ile benzer bir süreç Amerika Birleşik Devletlerinde yaşanmıştır. Dönemin İngiliz denetim firmaları olan PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst&Young (E&Y), Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) tarafından birçok denetçi Amerika Birleşik Devletlerine gönderilmiş, gönderilenler burada profesyonel denetim mesleğinin alt yapısını oluşturmuşlardır.⁴⁷

ABD’deki ekonomik gelişmeler (1920-1960) bu ülkeyi giderek denetim alanındaki önemli süreçlerin merkezi haline getirmiştir. Özellikle I. Dünya Savaşı’nı izleyen büyük buhran ve II. Dünya Savaşı ve ardından ekonomik problemlerin azalması ve ekonomide oluşan olumlu ortam işletmelerin yatırım hızını artırmış ve finansal piyasalarda önemli gelişmelerin yaşanmasına neden olmuştur. Hızla büyüyen işletmelerde, vekâlet ilişkisine dayalı yönetim fonksiyonun ortaya çıkmasına ne de olmuştur. Ortaya çıkan bu vekalet ilişkisi, yatırımcıların ikna edilmesine ilişkin süreci önemli hale getirmiştir.⁴⁸ Bu durum denetim faaliyetlerinin daha da önemli hale gelmesine yol açmıştır.

⁴⁵ <https://www.icaew.com/library/historical-resources/timeline/1853-1880>, Çevrimiçi, Erişim Tarihi 24 Nisan 2021.

⁴⁶ Aksoy, **a.g.e**, s. 96.

⁴⁷ Cangemi, Michael P., 1948-; Singleton, Tommie Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, <https://archive.org/details/managingauditfun00mich/page/6/mode/2up>, (Çevrimiçi), Erişim Tarihi 24/04/2021.

⁴⁸ Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **Principles Of External Auditing**, John Wiley & Sons. 2003 s.25.

21. yüzyıl başlarında muhasebe ve denetim mesleği dünyanın çeşitli yerlerinde meydana gelen muhasebe ve denetim skandallarıyla karşılaşmıştır. Bu skandallar, yatırımcıların piyasalara, muhasebe ve denetime olan itimadını ciddi bir biçimde sarsmıştır. Meydana gelen skandallar dünyanın değişik ülkelerinde muhasebe ve denetim mesleğinin gözden geçirilmesine, bu alanda bir takım değişikliklerin meydana gelmesine yol açmıştır. Bu dönemin en önemli değişikliklerinden bir aynı zamanda da kilometre taşı olarak değerlendirilen Sarbanes Oxley (SOX) yasası yürürlüğe girmiştir. Yasanın önemli özelliklerinde biri yeni kurumsal yönetim ilkelerinin belirlenmesidir⁴⁹ Yasa özellikle denetçinin bağımsızlığını sağlamayı nihai hedef olarak belirlemiş, buna yönelik önemli yenilikler getirmiştir.

ABD’de SOX ile birlikte Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu olan Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) kurulmuştur. Takiben, Avrupa Birliği bağımsız denetim ile ilgili 8. Yönergesini güncellemiştir. Türkiye’de ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerinin denetimi ile ilgili kurallar gözden geçirilmiş ve sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi mecburi hale gelmiştir. PCAOB’nin yansıması olarak, Türkiye’de de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Kurulu (KGK) oluşturulmuştur.⁵⁰

Öte yandan 19 ve 20. yüzyılda meydana gelen olaylar ve yaşanan gelişmeler bağımsız denetimin standartlaşmasına dönük önemli adımların atılmasıyla sonuçlanmıştır. 1934 yılında ABD’de Sermaye Piyasası kanunu kabul edilmiş, temel amacı sermaye piyasalarının güvenilirliğini tesis etmek olan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) kurulmuştur⁵¹ Komisyon bu amacı gerçekleştirmek adına kimi zaman finansal tabloların hazırlanması konusunda izlenecek yolları belirleme görevini dahi üstlenmiştir.⁵² SEC’in ardından Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü

⁴⁹ Anup Agrawal and Sahiba Chadha, Corporate Governance And Accounting Scandals. **Journal of Law and Economics**, 2005, s. 371.

⁵⁰ Çevrimiçi, http://www.ekonomikorumlar.com.tr/files/articles/152820006199_5.pdf, Erişim tarihi 14/10/2021.

⁵¹ <https://www.sec.gov/about/reports/secfy17congbudgjust.pdf>. Erişim Tarihi 24/04/2021

⁵² J. Arnold Pines, The Securities And Exchange Commission And Accounting Principles,

(AICPA - 1940) denetim genel ilkelerini belirleme yönünde bir takım çalışmalar yapmıştır. Bunlar arasında belki de en önemli olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAP) üzerine yapılan çalışmadır. Daha sonra bu alanda ilk uluslararası kuruluş olan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) kurulmuş ve 1991 yılından itibaren Uluslararası Denetim Standartları'nı (ISA) yayınlamaya başlamıştır. Kurul 2002 yılında bugünkü IAASB halini almıştır. Bu gün Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetim, kalite kontrol, inceleme, diğer güvence ve ilgili hizmetler için yüksek kaliteli uluslararası standartlar belirleyen bağımsız bir standart belirleme kuruluşudur. IAASB, belirlediği standartlarla uygulama alanlarında kalitesini ve tekdüzeliğini geliştirmeyi ve küresel denetim ve güvence mesleğine yönelik kamu güvenini artırmayı hedeflemektedir.⁵³

Kadim bir olgu olan denetimin ve denetim mesleğinin bağımsız denetime dönüşmesi, bugünkü konumuna gelmesinde sanayi devrimi ve sonrasında yaşanan ekonomik gelişmelerin önemli ölçüde etkileri olmuştur. Denetim zaman içerisinde çok yönlü değişime uğramıştır. Tarihsel süreçte denetim, günümüze belli başlı 4 evreden geçerek gelmiştir.⁵⁴

Tablo 1.2: Denetimin Tarihsel Gelişimi

	Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	Bilgiyi Kullananlar
1	Sanayi Devriminden Önce	Yüzde Yüzlük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme veya Kuruluş Sahipleri
2	Sanayi Devrimi ile 1900 Yılları Arası	Yüzde Yüzlük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
3	1900 – 1930 Yılları Arası Dönem	Yüzde Yüzlük Bir İnceleme ve	Bilançonun ve Gelir Tablosunun	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet

<https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3080&context=lcp>, (Çevrimiçi), 24/04/2021.

⁵³ <https://www.iaasb.org/about-iaasb> Erişim Tarihi:24/04/2021.

⁵⁴ Bozkurt, **a.g.e.**, s.17.

		Örnekleme Başvurma	Doğruluğunu Onaylama	
4	1930'dan Günümüze Ulaşan Dönem	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Tüketiciler, Sendikalar, Parlamento ve Diğer Gruplar

Kaynak: Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010, s. 14.

Önceleri sadece hata ve hilelerin saptanması amacıyla yapılan dış denetim yirminci yüzyılın ilk yarısında özellikle de Sanayi Krizinden sonra mali tabloların güvenilirliğine ilişkin çalışmalara yoğunlaşmıştır. Yine bu dönemde kayıtların tamamının incelenmesine dönük yaklaşım önemini kaybetmiş, daha modern denetim teknikleri tercih edilmeye başlanmıştır.

1930'lu yıllara gelindiğinde ise işletme ile ilgilenen kişi sayısının artması, işletmelerin iç kontrol yapılarını oluşturmaları, gelişen denetim prosedürleri, örnekleme çalışmaları gibi ortaya çıkan bazı gelişmeler denetçileri işletmelerin finansal tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiş, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, finansal tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak yaklaşımı hâkim olmuştur. Günümüz modern denetim anlayışının temellerinin atıldığı bu dönemdeki denetim çalışmalarına “Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir.⁵⁵ Yayınların artmasıyla birlikte teori, bu dönemde uygulamanın önünde yer almıştır.⁵⁶

1930'lu yıllara gelindiğinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak örnekleme çalışmaları ile ilgili önemli gelişmelere sahne olmuştur. Gelişmeler doğrultusunda iradeye dayalı örnekleme çalışmalarından istatistiğe dayalı örnekleme yöntemlerine geçilmiştir. Ayrıca bu dönemde işletmelerin sahip olduğu gelişmiş iç kontrol yapıları, denetimi şekillendirmeye başlamıştır. İç denetimin gelişmişliği, işletmelerin finansal

⁵⁵ Bozkurt, **a.g.e.**, s.17.

⁵⁶ Güredin, **a.g.e.**, s. 15.

tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi şeklinde görülmüştür. İç denetim yapısını inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını incelemişler. “Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilen bu yaklaşım günümüzde de önemini korumaktadır.⁵⁷

1950’den sonra denetim etkin bir iç kontrol sistemi gerekliliği üzerinde oturtulmuş ve denetime bu sistemin incelenmesi ile başlanması gerektiği esas olarak kabul edilmiştir.⁵⁸

Günümüze ulaşan dönemde ise, teknolojik imkanlar ve bunlara bağlı yöntemler denetim çalışmalarında önemli bir yer edinmiş, denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevlerini denetleme imkanını sunmuştur. Bu döneme “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” adı da verilmektedir.⁵⁹

Başlangıcından günümüze denetimin gelişimi, bağımsız denetime dönüşüm süreci ve denetim anlayışındaki değişimler burada kısaca anlatılmıştır. Bundan sonraki başlıkta ise Türkiye’de bağımsız denetimin tarihsel gelişimi ele alınacaktır.

1.1.3.3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de bağımsız denetimin ilk gelişimi esas itibarıyla 20’nci yüzyılın ortalarına denk gelmektedir. Bu dönemde, bankalar ve büyük ticari işletmeler kaynak ihtiyaçlarını gidermek için yurtdışı finansmana ihtiyaç duymuşlar ve söz konusu finansmanı sağlayabilmek için denetim hizmeti almışlardır. Ancak o tarihlerde Türkiye’de bağımsız denetim gelişmediğinden firmaların talep ettiği bağımsız denetim hizmetleri genellikle yabancı denetim firmaları tarafından karşılanmıştır. Bundan sonraki süreçte de bağımsız denetim sisteminin Türkiye içerisinde kurumsallaşması ve yaygın bir uygulama alanı bulması uzun zaman almıştır.⁶⁰

⁵⁷ Bozkurt, **a.g.e.**, s.17.

⁵⁸ Güredin, **a.g.e.**, s. 16.

⁵⁹ Bozkurt, **a.g.e.**, s.18.

⁶⁰Seval Selimoğlu vd., **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.31-59.

Daha sonraki süreçte bağımsız denetim, mali müşavirlik mesleği özelinde düzenlenmeye çalışılmış, ancak mevzuat ve diğer koşulları elvermediği için yeterli derecede etkin olarak kullanılamamıştır. Buna rağmen bağımsız denetimle ilgili temel düzenlemeler, bir takım standartlar Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun⁶¹ verdiği yetki çerçevesinde yapılmıştır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda düzenlemenin amacı, işletmelerin faaliyet ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek olarak belirlenmiştir.⁶² Yine genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak, Kanuna tabi müşavirlerin görevleri arasında sayılmıştır. Bunula birlikte 3568 sayılı Kanun, işletmenin mali konularıyla ilgili olarak inceleme ve denetim yapma, finansal tablolarla ilgili konularda yazılı görüş verme ve bu amaçla rapor düzenleme yetkisini yeminli mali müşavirlere de tanımıştır.⁶³

Esas itibarıyla Kanun, bahsi geçen konularla ilgili yeminli mali müşavirlere daha geniş yetkiler vermiştir. Buna göre yeminli mali müşavirler, ticari işletmelere ait finansal tabloların ve beyannamelerin kanun maddelerine, temel muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygunluğunu da incelemektedirler. Bütün bunların

⁶¹ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununu 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁶² 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununu 1'inci maddesi.

⁶³ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununu 2'inci maddesi.

yanında yeminli mali müşavirler, yapılan incelemenin denetim standartlarına uygun yapıldığını tasdikle yükümlüdürler. Tasdike konu denetim standartları ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından çıkarılmış, ancak bu konuda yaptırım gücü olmayan Kuruluş standartların geniş bir alanda uygulanmasını sağlayamamıştır.

Daha sonra 1996 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun kurulmuş, Kurul toplam on dokuz denetim standardı yayımlamıştır. Ancak Kurulun herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmaması ve bağımsız denetim alanına yönelik yasal düzenlemelerin yapılmaması nedeniyle Kurulun çalışmaları tam anlamıyla uygulamaya geçirilememiştir.⁶⁴

Yine Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından 2003 yılında kurulun Türkiye Denetim Standartları Kurulunun amacı, ulusal denetim standartlarının belirlenmesi ve meslek mensuplarının bu standartlar kapsamında denetim yapmaları olarak belirlenmiştir. Kuruluş amacı kapsamında Türkiye Denetim Standartları Kurulu, 2002 yılında uluslararası denetim standartlarını Türkçeye çevirmiş ve ulusal anlamda uygulanması için girişimlerde bulunmuştur. Fakat Türkiye Denetim Standartları Kurulunun kuruluş ve çalışma esasları, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunda olduğu gibi herhangi bir yasal düzenlemeye bağlanmadığından ve yaptırım gücü bulunmadığından etkili olarak uygulanamamıştır.

Özetle, bağımsız denetime yönelik meslek örgütleri tarafından çeşitli girişimlerde bulunulmuş olsa da kurumsal yönetimin yeterli etkinlikte olmaması, yetkilendirmenin yapılmaması ve mevzuat altyapısının oluşturulamaması gibi nedenlerle bağımsız denetim altyapısı tam anlamıyla oluşturulamamıştır. Fakat bağımsız denetime olan ihtiyaç nedeniyle bu boşluk, sektör-kurum bazında yapılan düzenleme ve yetkilendirmeler ile giderilmeye çalışılmıştır. Bütün bu sebeplerle,

⁶⁴ Muhammet Bezirci ve Fehmi Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 21, 2011, s: 571-592.

bağımsız denetimin kurumsallaşması ve geniş kapsamlı olarak uygulanması açısından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Türkiye için bir milat oluşturmaktadır. Nitekim bu sebeple, Türkiye’de bağımsız denetimin gelişim sürecini, bağımsız denetimin ilk defa geniş kapsamlı olarak değerlendirildiği 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öncesi ve sonrası olarak ayırma tabi tutmak mümkündür.

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu⁶⁵ içerisinde, ticari işletmelerin denetiminin, şirketin üç kanuni organından biri⁶⁶ olan ve herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olmanın zorunlu bulunmadığı murakıplar aracılığıyla yapılması öngörülmüştür. 6762 sayılı eski Kanun’un 353’üncü maddesinde denetim organına bilançonun son şeklini verilmesi, şirket defterlerini incelemek, şirket kasasını muhasebe defterleriyle karşılaştırmak, her türlü kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını incelemek, genel kurula katılacak ortakların durumlarını incelemek, bütçe ve bilançoyu denetleyerek genel kurul toplantısına sunulmak üzere raporlamak, tasfiye işlemlerini takip etmek ve raporlamak⁶⁷ gibi görevler verilmiştir.

Şirket denetiminin murakıplar aracılığıyla yapılacağını öngören 6762 sayılı eski Kanun, bağımsız denetime ilişkin herhangi bir düzenlemeye gitmemiştir. 6762 sayılı eski Kanunda bağımsız denetime yer verilmemiş olması, kamuya yararlı şirketlerin denetimi sorununu ön plana çıkarmıştır. Bu nedenle kapsama giren anonim şirketlerde özel kanunlardaki düzenlemelerle bağımsız denetime tabi kılınmıştır. Düzenleme yapılan alanların başında, Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ve enerji piyasasında faaliyet gösteren ticari işletmeler gelmiştir.

Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler, 1981 yılında kurulan idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici ve denetleyici bir kamu kurumu olan Sermaye Piyasası Kurulu’nun gözetimi ve denetimi altına alınmıştır. SPK’nın temel hedefi, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve

⁶⁵ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

⁶⁶ Genel kurul ve yönetim kurulu anonim şirketin diğer zorunlu organlarıdır.

⁶⁷ 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanun’un 353’üncü maddesi.

yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir. Bu hedefleri gerçekleştirmek için bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirleme yetkisi SPK'ya verilmiştir. Kanun'un 16'ncı maddesinde ise ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarının düzenleyecekleri mali tabloların, bağımsız denetleme kuruluşlarına inceletilmesi ve rapor alınması zorunlu tutulmuştur. Söz konusu düzenlemeler kapsamında, 1987 tarihli Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik çıkarılmış ve sınırlı da olsa bağımsız denetimin temelleri atılmıştır.

2012 yılı sonunda gelindiğinde 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 2499 sayılı Kanun'un yerini almış ve bağımsız denetim alanında yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu Kanunla yapılan düzenleme ile bağımsız denetim 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uyumlu hale getirilmiştir.

06/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 17'nci maddesine dayanılarak çıkarılan 03/01/2014 tarihinde yürürlüğe giren "Kurumsal Yönetim Tebliği"nde bağımsız dış denetimden farklı olarak yönetim kurulu bünyesinde oluşturulan komitelerden bahsetmek faydalı olacaktır. Anılan Tebliğe göre 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" olmak üzere 4 adet komite oluşturulmuştur.⁶⁸

Denetimden sorumlu komite; şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerinin 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 denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir. 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

⁶⁸ Kurumsal Yönetim Tebliğinin Kurumsal Yönetim İlkelerinin 4.5.1 Maddesi.

yapılması gerekir. Denetimden sorumlu komitenin hesap dönemi içinde yönetim kuruluna kaç kez yazılı bildirimde bulunduğu da yıllık faaliyet raporunda belirtilir.

Bağımsız denetime ilişkin düzenlemelere yer verilen diğer bir Kanun Bankacılık Kanunu'dur. Kanun kapsamında Türkiye'de Kurulu bulunan mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma bankaları ve yatırım bankalarının bağımsız denetime tabidir. Kanunun 15'inci maddesi ile bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine ilişkin yetki Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na verilmiştir. Kurul bu alanda çeşitli düzenlemeler yapmış, 2006 yılında Kanun kapsamında bağımsız denetimi gerçekleştirecek kuruluşların yetkilendirilmesine ve faaliyetlerine ilişkin düzenlemeyi, 2015 yılında ise aynı kanun kapsamında yapılacak bağımsız denetimin kapsamını belirlemiştir.

Bağımsız denetime ilişkin bir diğer düzenlemeye 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nda yer verilmiştir. Türkiye'de faaliyet gösteren sigorta şirketleri ve reasürans şirketleri 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu hükümlerine tabidir. 5684 sayılı Kanun'un 18'inci maddesinde ise sigorta şirketleri ile reasürans şirketlerinin bilançolarının, kar/zarar cetvellerinin ve ilgili Kurumca uygun görülecek diğer mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirilmesi ve ilan edilmesi zorunlu tutulmuştur.

Bağımsız denetime ilişkin bir başka düzenleme ise 6446 sayılı Enerji Piyasası Kanunu ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununda yapılmıştır. Kanunu'nun verdiği yetki çerçevesinde Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik çıkarılmış ve enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişilerin, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi öngörülmüştür.

2012 yılına gelindiğinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun ile bağımsız denetim konusunda köklü değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerden belki de en önemlilerinden biri de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasıdır. Kurul, uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk

Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2011 yılında kurulmuştur⁶⁹

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de; uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal standartlarımızı oluşturmak ve bunları yayımlamak, bağımsız denetimde kalite, güven ve uygulama birliği sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek Kurulun görevleri arasında sayılmıştır.⁷⁰ Kurul üstlendiği görevler kapsamında düzenleme, inceleme, gözetim ve uygulama faaliyetleri gerçekleştirmekte, özellikle düzenleme faaliyetleri kapsamında ise Türkiye’de muhasebe denetim alanlarında standartlar yayımlamaktadır.⁷¹

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır.

IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldan biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız

⁶⁹https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf Erişim Tarihi:04/05/2021.

⁷⁰ 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 1’inci maddesi.

⁷¹<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4102/Y%C4%B1ll%C4%B1k-FaaliyetRaporlar%C4%B1#> 01/05/2021.

denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmaktadır.⁷²

Bağımsız denetime, Türkiye’deki tarihsel sürecine genel hatlarıyla değinilmiştir. Ayrıca araştırmanın esasına katkı sunacağı düşünüldüğünden bundan sonraki başlık altında denetimin yararları ve sakıncaları konusu ele alınmıştır.

1.3.Denetimin Yararları ve Sakıncaları

Denetim toplumun çeşitli gruplarına çeşitli faydalar sunmakta ve ekonomik yaşamın düzenine katkı sağlamaktadır. Bu gruplar kimi zaman denetlenen işletmeler, kimi zaman iş hayatının diğer üyeleri, kimi zaman ise kamu kuruluşları olmaktadır.

Denetlenen işletmeler açısından bakıldığında, işletmeler çeşitli yönlerden denetlenmektedirler. Bu denetimler belirli bir amaca yöneliktir ve işletmeler bu denetimler ile belirli faydalar sağlamaktadırlar. İşletmelere sağladığı yararları kısaca değinmek gerekirse, denetim en başta işletmenin finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktadır. Bunun yanında, işletme yönetiminin ve çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin azaltılmasına yardımcı olmaktadır.

Denetim kamusal açıdan ise vergi beyannamelerinin güvenilirliğini artırmakta ve vergi denetiminin yapılma olasılığını ve olası bir denetimde çeşitli yaptırımlarla karşılaşma olanağını azaltmaktadır. Bununla birlikte, güvenilir ve etkin bir denetim işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliği artırarak şirketin kredi imkânlarını artırmakta ve çeşitlendirmektedir.

Denetimin işletmeler açısından belki de en büyük faydası, işlemlerdeki ve kayıtlardaki maddi hataları ortaya çıkararak gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olmasıdır. Bunun sonucu olarak, işlemlerin şirket politikaları ile uyumlaştırılması sağlanmaktadır.⁷³

⁷²https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf, 01/05/2021.

⁷³ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, 2010, 13. Baskı, Sayfa 25-26.

Denetim sadece işletmeler açısından fayda yaratmamakta aynı zamanda ilişkili taraflara da birtakım yararlar sağlamaktadır. Örnek vermek gerekirse, denetim ile birlikte işletme ortaklarının hakları daha iyi korunmaktadır.⁷⁴ Bunun yanında şirketin iş ve işlemlerinin iç ve dış düzenlemelere uyumluluğu sağlanmakta olup, şirket faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesine imkân tanınmaktadır.

Denetim aynı zamanda işletmelerin stratejik hedeflerine ulaşmasında maruz kalabileceği risklerin tespit edilmesini sağlamakta ve karar süreçlerinde kullanılacak bilgilerin tam ve doğru olmasını temin etmektedir. Bu haliyle denetim, varlıkların korunmasına dönük kontrollerin değerlendirilmesine ve geliştirilmesine imkân tanımaktadır.⁷⁵ Bununla birlikte denetim, kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesine ve faaliyet ve programların; öngörüldüğü şekilde işletme amaçlarına uygun yürütülüp yürütülmediğinin tespiti edilmesine imkan sağlamaktadır. Ayrıca denetim işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkı sunmaktadır.⁷⁶

Denetimin iş hayatı üzerindeki yansımaları çok boyutludur. Denetim ile birlikte, kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olunmaktadır. Bunun yanında denetim, küçük tasarruf sahibi yatırımcıların halihazırda ve gelecekteki yatırım kararlarına da ışık tutmaktadır. Denetim aynı zamanda, bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşilmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlamaktadır. Denetim sayesinde, işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiler sağlanmaktadır. Bununla birlikte, işverene ve işçi

⁷⁴ Nuran Cömert, v.d **Uluslararası Denetim Standartları kapsamında Bağımsız Denetim**, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, Şubat 2013, s. 11.

⁷⁵ Hasan TÜREDİ, Ümmügülsüm ZOR, Filiz GÜRBÜZ, Risk Odaklı İç Denetim, <http://journal.mufad.org/attachments/article/803/1.pdf>, s. 5, Erişim Tarihi, 02.02.2021.

⁷⁶ Burcu GÜROL, Tayfun TÜYSÜZOĞLU, **Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar Nezdinde Bağımsız Denetim Yapan Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları Üzerinde Bir İnceleme**, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2016, Sayı:47, s. 132.

sendikalarına ise ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sunulmaktadır.⁷⁷

Denetimin bir diğer olumlu yansıması ise kamu kurum ve kuruluşları üzerinedir. Denetim, vergi beyannamelerine ve işletmenin finansal raporlarına olan güvenin artmasına yardımcı olmaktadır. Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, kamusal denetimin kapsamı daralmakta ve özel veya ayrıntılı denetim yapmaksızın kamusal denetimlerin bitirilmesine yardımcı olunmaktadır. Bunların yanı sıra denetim sayesinde yargıya intikal etmiş kimi konularda adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlanmaktadır.⁷⁸

Denetim, sunduğu bu faydaların yanında bir takım sakıncalar da barındırmaktadır. Bu sakıncalara kısaca değinmek gerekirse, denetimin ilk ve en önemli sakıncası şirkete getirdiği mali yüküdür. Günümüzde sunulan denetim hizmetleri genellikle profesyonel hizmetler olarak sunulmaktadır. Bu da denetim hizmetlerinin maliyetini artırmaktadır. Bununla birlikte denetimin olması gerekenden fazla yapılması şirketin rutin faaliyetlerinin aksamasına, yönetim faaliyetlerinin esnekliğinin kaybolmasına neden olabilmektedir.

⁷⁷ Güredin, **a.g.e.**,s. 25.

⁷⁸ Güredin, **a.g.e.**,s.25-26.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ANONİM ŞİRKETLERİN DENETİMİ

Çalışmanın bu bölümünde şirket kavramı, ülkemizdeki şirketler türleri ve anonim şirketlerden bahsedilecektir. Özellikle son dönemde anonim şirketlerin denetim anlayışında önemli değişiklikler yaşanmıştır. Bu nedenle bu bölüm içerisinde anonim şirketlerin denetimi ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Bunun için anonim şirketlerde denetim, eski ve yeni mevzuata göre karşılaştırılmalı olarak açıklanacaktır.

2.1.Şirket Kavramı

Arapça kökenli şirk kelimesinden türetilen şirket kavramı Türkçe’de ortaklık anlamına gelmektedir. Doktrinde ise bir veya birden fazla kişinin, yazılı bir sözleşme ile emek, mal veya haklarını ortak bir unvan altında, iktisadi bir amaç uğrunda, kanundaki belirlenen tiplerden birine uygun olarak birleştirmeleriyle meydana gelen tüzel kişilik olarak tanımlanmıştır.⁷⁹

İnsanlar yaşamlarını sürdürebilmek için en azından temel ihtiyaçlarını karşılamak zorundadırlar. Bu ihtiyaçlar mal veya hizmet şeklinde de olabilmektedir. Söz konusu gereksinimleri karşılayacak mal ve hizmetler, esasında işletmeler tarafından sunulmaktadır. İnsanların bu gibi istek ve gereksinimlerini karşılamak üzere mal ve hizmetleri piyasada satışa sunan ve bunu kar gayesi ile yapan kuruluşlara işletme denilmektedir.⁸⁰

Geçmiş dönemlerde çok sık olarak karşılaşılan şahıs işletmeleri ve küçük sermayeli şirketler, gelişen ekonomi ve nüfus artışının getirdiği talebi karşılamada zamanla yetersiz kalmışlardır. Bu nedenle işletmeler büyüme ve faaliyet alanlarını genişletme yoluna gitmişlerdir. Bu durum kişisel tasarruflarının ve sermayelerin bir araya gelmesine ve ortaklıkların oluşmasına yol açmıştır. Bu sayede insanlar bir yandan kendi ihtiyaçlarını diğer yandan da toplumun gereksinimlerini karşılamaya

⁷⁹ Hasan Pulaşlı; **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre Şirketler Hukuku Şerhi C.1 ve 2**. Ankara 2011, s. 72.

⁸⁰ Yunus Kışalı, **Şirketler Muhasebesi**, 12. Baskı, Ankara, Beta Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 2010, s. 2

çalışmışlardır. Şirketlerin temel amacı kar elde etmektir. Bir diğer ifadeye amaç ekonomiktir. Diğer işletmelerde olduğu gibi şirketler de sermayelerini güçlendirmek, süreklilik sağlamak, sahiplerinde ekonomik fayda sağlamak gibi amaçları gerçekleştirmek için çalışmaktadırlar. Şirketlerin dolayısıyla da sermayenin artması ve güçlenmesi beraberinde ülke ekonomisinin güçlenmesini ve gelişmesini sağlamaktadır.⁸¹

Günümüzde meydana gelen nüfus artışı, ekonomik gelişmeler, mal ve hizmet çeşitliliğinin artması sonucu küçük sermayeli ve tek kişilik işletmeler yetersiz kalmıştır. Bunların yerini daha büyük sermayeli, daha çok personele sahip, birden fazla alanda faaliyet gösterebilen işletmeler almıştır.⁸²

İşletmelerde büyüme ve gelişimin gerçekleşebilmesi için tek kişinin sermayesi ve idaresinin yeterli olmadığı durumlarda başkalarının emek ve sermayelerine de ihtiyaç duyulmuştur. Bu durum ise şirketlerin ortaya çıkma nedenini oluşturmaktadır. Özetle, bir veya daha fazla gerçek veya tüzel girişimcinin müşterek bir ticari amaç için para, mal ve emeklerini birleştirerek kurdukları ortaklığa şirket denilmektedir.⁸³

2.2.Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler

Şirketlere ilişkin hususlar 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda⁸⁴ düzenlenmiştir. Kanununun 124'üncü maddesinde ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler olarak sayılmıştır. Yine aynı madde içerisinde kollektif ile komandit şirketler şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise sermaye şirketleri olarak sayılmıştır.⁸⁵

Şahıs şirketleri olan adi, kollektif ve komandit şirketlerin öne çıkan temel niteliği, ortakların birbirini tanıması, aralarında güven ilişkisi olması ve şirket

⁸¹ Yurdakul Çaldağ, **Şirketler Muhasebesi**, Ankara, 2003 3. Baskı, Gazi Kitabevi, s. 3.

⁸² Yunus Kishalı, **Şirketler Muhasebesi**, 12. Baskı, Ankara, Beta Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 2010, s. 2.

⁸³ İrfan Baştuğ, (1974) “Şirketler Hukukunun Temel İlkeleri” İzmir E.Ü.Ğ.T.B.F. Yayınları. Mayıs 1974. s. 287.

⁸⁴ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte 01/01/1957 tarihinde yürürlüğe giren 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu mülga olmuştur.

⁸⁵ Her ne kadar 6102 sayılı Kanunda şahıs ve sermaye şirketi ayrımına gidilmemiş olsa da 6762 sayılı Kanunda bu şekilde bir ayrıma gidilmemişti. Söz konusu ayrım doktrinde kabul edilmişti.

işletmesine şahsi güç veya itibarlarıyla iştirak etmeleridir.⁸⁶ Burada sayılan şahıs şirketleri adi şirket türü Türk Ticaret Kanununda düzenlenmemiştir.⁸⁷ Ayrıca Kanunun bir sözleşme olarak tanımladığı adi şirket, bir tüzel kişiliğe sahip değildir ve bu nedenle de anılan şirketlerin ve ortaklarının sayıları tam olarak bilinmemektedir.

Şahıs şirketlerine nazaran sermaye şirketlerinde büyük boyuttaki işleri ve amaçları gerçekleştirmek için ortakların sorumlulukları, getirmeyi taahhüt ettikleri sermayeyle sınırlanmıştır. Bu nedenle sermaye şirketleri ortaklardan çok ortakların getirdikleri sermayenin önemli olduğu şirketlerdir.⁸⁸ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun 124'üncü maddesinde sermaye şirketleri anonim, limited ve paylı komandit şirketler olarak sayılmıştır⁸⁹

Türkiye'de 2020 yılı Aralık ayı itibariyle yaklaşık olarak toplam 1.107.545 aktif ticari işletme bulunmakta olup bunların türlerine göre dağılımı Tablo 2.1'de gösterilmiştir.

Tablo 2.1:Türlerine Göre Şirket Sayısı(Aralık 2020)

Tür	Sayı	Oran (%)
Limited Şirket	911.347	82,3%
Anonim Şirket	151.598	13,7%
Kooperatif	31.792	2,87%
Kollektif Şirket	10.876	0,98%
Komandit Şirket	1.932	0,17%
Toplam	1.107.545	100,0%

Kaynak: Ticaret Bakanlığı, İç Ticaret Genel Müdürlüğü Sicil Dairesi Kayıtları Mersis 31.12.2020 tarihi itibariyle

⁸⁶ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Güncellenmiş 2. Baskı, s. 7-8.

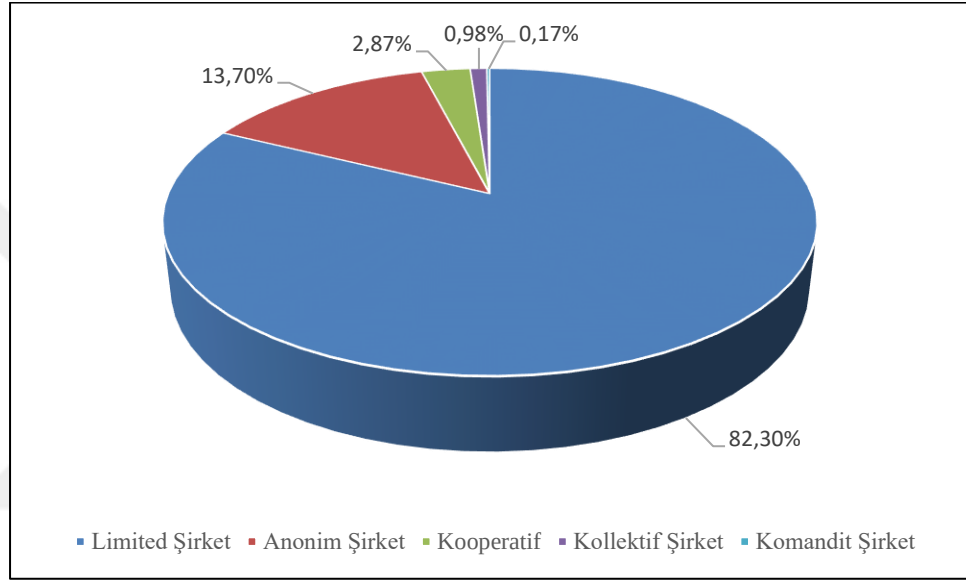
⁸⁷ Adi şirket 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunun 620 ila 645'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

⁸⁸ Pulaşlı, **A.e.**, s. 8.

⁸⁹ Türk Ticaret Kanunu 124/2'inci maddesi.

Tablo 2.1’den de görüleceği üzere, 31/12/2020 tarihi itibarıyla Türkiye’de toplam 1.107.545 adet aktif sermaye şirketi bulunmakta olup, anonim şirketler toplam sermaye şirketlerinin %13,7’sini oluşturmaktadır. Yine aynı tarih itibarıyla, Türkiye’de kurulu bulunan sermaye şirketlerinin türlerine göre oransal dağılımı Grafik 1.1’de gösterilmiştir.

Sekil 2.1:Sermaye Şirketlerinin Türlerine Göre Oransal Dağılımı



Kaynak: Ticaret Bakanlığı, İç Ticaret Genel Müdürlüğü Sicil Dairesi Kayıtları Mersis 31.12.2020 tarihi itibarıyla

Grafik 2.1’den de görüleceği gibi sermaye şirketlerinin %82,3’ünü limited şirketler, %13,7’sini anonim şirketler, %2,8’ini kooperatif şirketler, %0,98’ini kolektif şirketler ve son olarak %0,17’sini komandit şirketler oluşturmaktadır.

Bundan sonraki başlıklar altında, 6102 sayılı Kanunda sayılan kolektif şirket, komandit şirket, limited şirket, kooperatif şirketler ve anonim şirketler hakkında kısa bilgiler verilecektir.

2.2.1.Kollektif Şirket

Kollektif şirketin tanımı, Türk Ticaret Kanunun 221’inci maddesinde yapılmıştır. Buradaki tanıma göre kolektif şirket, ticari bir işletmeyi, bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla gerçek kişiler arasında kurulan ve ortakların hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir. Kollektif

şirket, ortakların şahsi emek ve çabalarının önem kazandığı ticari işletmeler için uygun bir şirket türüdür. Şirket ortaklarının sınırlı olmayan sorumluluğu bu şirketi sermaye şirketleri olan limited ve anonim şirketlerden ayrılmaktadır.⁹⁰

2.2.2.Komandit Şirket

Komandit şirket 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 304'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Maddeye göre komandit şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olarak tanımlamaktadır. Sorumlulukları sınırlandırılmamış ortaklara komandite, sorumlulukları sınırlandırılmış ortaklara komanditer ortak denilmektedir. Bu şirket türünde komandite ortakların gerçek kişi olması gerekirken, tüzel kişiler yalnızca komandite ortak olarak şirkete ortak olabilirler.⁹¹

2.2.3.Limited Şirket

6102 sayılı TTK'nın 573'üncü maddesinde limited şirket, “bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşan şirket” olarak tanımlanmıştır.

TTK'nın 573'üncü maddesinin ortakların sorumluluğuna ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre; ortakların, şirket borçlarından sorumlu olmayacağı, sorumluluklarının sadece taahhüt ettikleri esas sermaye payları ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edimlerle sınırlı olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla madde metninden de anlaşıldığı üzere, limited şirketlerde ortaklar açısından “sınırlı sorumluluk” ilkesi geçerlidir. Ortakların aksine limited şirket, bütün malvarlığıyla alacaklılarına karşı sınırsız sorumludur. Belirli koşullarda şirketten

⁹⁰ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 221'inci maddesi.

⁹¹ Tamer Bozkurt, **Şirketler ve Kooperatifler Hukuku**, 6. Baskı On İki Levha Yayıncılık As. s. 131.

alacaklarını alamayan alacaklılar şirket ortaklarına ya da şirketin kanuni temsilcilerine başvurabileceklerdir.⁹²

2.2.4.Kooperatif Şirket

6102 sayılı Kanunun 124'üncü maddesinde ticaret şirketleri arasında sayılan kooperatif şirketler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1'inci maddesinde: "Tüzel kişiliğe haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere kooperatif denir" şeklinde tarif edilmiştir.⁹³

Temel özellikleri ortaklarının müşterek ihtiyaçlarını karşılamak olan kooperatifler; konuttan tarıma, eğitimden turizme, ticaretten hayvancılık ve ulaşım kadar birçok alanda ortaklarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere faaliyet göstermektedirler. Bu durum kooperatiflerin çok çeşitli olmasına neden olmaktadır. Tarımsal kalkınma, tarım kredi kooperatifleri; konut, küçük sanayi sitesi, toplu işyeri yapı kooperatifleri; motorlu taşıyıcı kooperatifleri; kefalet kooperatifleri; turizm geliştirme kooperatifleri, eğitim kooperatifleri kooperatiflerin Türkiye'deki örnekleridir.⁹⁴

2.2.5.Anonim Şirket

Türk Ticaret Kanunu'nda anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan bir sermaye şirketi olarak tanımlanmıştır.⁹⁵

⁹² Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 7. Baskı. İstanbul, Beta Yayınları, 2012, s.318.

⁹³1163 sayılı Kooperatifler Kanunu,. 1'inci maddesi.

⁹⁴O. Murat Koçtürk, "Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt:13, Sayı:2, 2006, s. 122.

⁹⁵6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 329'uncu maddesi.

Anonim şirket, uygulamada özellikle büyük ölçekli işletmelerin tercih ettiği bir ortaklık türüdür. Organizasyon yapıları ve işleyişleri anonim şirketleri profesyonel bir örgütlenmeye mecbur etmektedir. Bu yüzden sınırlı sorumluluk rejimini tercih eden daha küçük ölçekli işletmeler limited şirket türünü seçerken, daha büyük ölçekli işletmeler anonim şirket türünü tercih etmektedir. Nispeten büyük sermayelere sahip olan anonim şirketlerin ekonomiler üzerinde etkisi görece daha büyüktür. Bankacılık sektöründen sigorta sektörüne, imalat sektöründen, turizm sektörüne kadar Türkiye'deki büyük ölçekli işletmelerin birçoğu anonim şirket türündedir.⁹⁶

Anonim şirketler küçük tasarrufların yatırıma dönüştürülerek ekonomiye kazandırılmasında önemli görevler üstlenmektedirler. Ekonomik hayat üzerine etkileri anonim şirketlerin daha sıkı düzenlemelerle takip edilmesini zorunlu kılmıştır. Kuruluş izinlerine Bakanlıkça izin verilmesi, Bakanlığın şirketleri denetleme yetkisinin bulunması, genel kurul toplantılarında hükümet temsilcisinin bulunmasının zorunlu olması bunlara örnektir. Bu tür düzenlemelerle devlet şirket ortakları alacaklılar ve kamunun menfaatini korumayı temin etmeye çalışmaktadır.⁹⁷

Kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilen anonim şirketlerde hâkim olan bir takım temel ilkeler vardır. Bu temel ilkelere bir sonraki bölümde yer verilecektir.

2.2.5.1. Anonim Şirkete Hakim Olan İlkeler

Anonim şirkete hakim olan ilkeler genel itibariyle; çoğunluk ilkesi, haklardan sermayeye katılma oranına göre yararlanma ilkesi, kamuyu aydınlatma ilkesi, dışarıdan denetleme ilkesi, yabancı bir malvarlığını işletme ilkesi ve eşit işlem ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁹⁸ Söz konusu ilkeler çoğunlukla anonim şirketlerde mahsurlu alanların ortadan kaldırılmasına ve bu şirketlerin yapısal olarak gelişmesine katkı sunmaktadır. Denetim faaliyetleri söz konusu ilkelerin anonim şirketlerde hakim kılınmasında önemli roller üstlenmektedir.

⁹⁶ Bozkurt, a.g.e. , s. 137.

⁹⁷ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 137.

⁹⁸ Pulaşlı, **a.g.e.**, s. 275 vd.

Örneğin; anonim şirketler nezdinde yapılacak bir denetim, şirketin kurumsal yönetimine katkı sunmaktadır. Ayrıca denetim, anonim şirket ortaklarının ve üçüncü şahısların şirketin faaliyetleri hakkında açık ve doğru bilgi sahibi olmalarını sağlamak suretiyle bu şirketlerde kamu aydınlatma ilkesinin hakim kılınmasında önemli roller üstlenmektedir.

Bir başka durumda ise denetim, şirketle borçlanma yasağı, nakit sermaye faiz ödenmesi, net kar elde edilmeden kar payı dağıtılması, bilançolaştırılamayan değerlerin sermaye payı olarak getirilmesi, kuruculara para veya bedelsiz pay senedi verilmesi gibi aykırılıkların tespitine imkan tanımakta, bu hususlardaki tespitleri ile mal varlığının korunması ilkesinin anonim şirketlerde hakim kılınmasında önemli görevler üstlenmektedir. Bu örneklerin ilkeler bazında çoğaltılması mümkündür. Bu açıdan değerlendirildiğinde denetim, anonim şirketleri daha net bir şekilde tanımlayan onların gelişmesine katkı sunan bu ilkelerin sağlanması noktasında önemli görevler üstlenmektedir. Saydığımız nedenlerle, söz konusu ilkeler burada başlıklar altında irdelenecektir.

2.2.5.1.1.Çoğunluk İlkesi

Sermaye şirketi olan anonim şirketlerde doğal olarak kişi sayısı değil şirkete getirilen sermaye önemlidir. Sermayenin çoğunluğunu elinde bulunduran kişiler şirket ile ilgili hemen her konuda söz sahibidirler. Yine sermayenin çoğunluğunu elinde bulunduran kişiler, genel kurulda karar yeter sayısı sağlamaları durumunda şirketin yöneticilerini de seçme hakkına sahiptirler.⁹⁹ Şahıs şirketlerinin aksine oy hakkı paya bağlıdır. Yine ortaklar şirketin kar payına hisseler oranında iştirak ederler. Ayrıca hisse çoğunluğunu elinde bulunduranlar şirket anasözleşmesini bile değiştirme imkânına sahiptirler. Açıklamalardan anlaşılacağı gibi anonim şirketlerde çoğunluğun egemenliği esas kuraldır.

Genel kurala rağmen şirket içerisinde azınlığı temsil eden ortaklara birtakım olanaklar verilerek hisse çoğunluğu bulunduran ortakların mutlak egemenliği belirli

⁹⁹ Şükrü Yıldız, **Anonim Ortaklıkta Pay Sahipleri Açısından Eşit İşlem İlkesi**, Seçkin, Ankara, 2004 s. 58.

ölçüde kısıtlanmıştır. Genel kurulu toplantıya çağırma hakkı, finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konuların görüşülmesinin ertelenmesini talep etme hakkı bunlara örnek olarak verilebilir.

2.2.5.1.2.Sınırlı Sorumluluk ve Malvarlığının Korunması İlkesi

Tipik bir sermaye şirketi olan anonim şirketlerde şirketin tüzel kişiliği alacaklılara karşı tüm malvarlığı ile sınırsız olarak sorumludur. Oysaki ortakların bu anlamdaki sorumluluğu şirkete karşı sınırlıdır. Ortaklar bakımından bu sorumluluğun sınırı ortaklar tarafından taahhüt edilip de fiilen ödenmeyen sermaye payı kadardır. Sınırlı sorumluluk ilkesi ile kanun koyucu anonim şirket ortaklarının üstleneceği riski azaltmayı böylece bireylerin/ortakların ticari hayata aktif katılımını teşvik etmeye çalışmıştır.¹⁰⁰

Anonim şirket ortağının aldığı riskin taahhüt ettiği sermaye payı ile sınırlı olması şirket ortağının lehine, şirket alacaklılarının aleyhine durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle anonim şirket ortakları ile şirket alacaklıları arasında bir denge kurulması zorunluluk haline gelmiştir. Bu dengeyi sağlamak amacıyla kanun koyucu Türk Ticaret Kanunu'nda birçok düzenlemeye yer vermiştir. Anonim ve limited şirketlerde nakit sermaye faiz ödenmesinin kararlaştırılamayacağı, ayın sermayenin objektif bir şekilde bilirkişiler aracılığı ile saptanıp sözleşmeye bu değerini yazılması, net kar elde edilmeden kar payı dağıtılmaması, bilançolaştırılamayan değerlerin sermaye payı olarak payı olarak getirememesi, kuruculara para veya bedelsiz pay senedi verilememesi malvarlığının korunması ilkesine örnek olarak gösterilebilir.

2.2.5.1.3.Devletin İlgilenmesi ve Denetlemesi İlkesi

Anonim şirketler, anonimlik özelliğinin doğal bir sonucu olarak genel itibariyle birbirini tanımayan sermaye sahipleri tarafından kurulan şirketlerdir. Bu durum beraberinde birtakım riskleri getirmektedir. Örneğin bu şirketlerde organize olmuş pay sahipleri, azınlık dahi olsalar, şirketin yönetimi ele geçirerek kendi lehlerine, şirketin

¹⁰⁰ Bozkurt, a.g.e., s. 131.

organize olamamış diğer pay sahipleri ve şirket aleyhine bir takım faaliyetler yürütebilirler. Yine kimi kamu hizmetleri anonim şirketler eliyle yürütüldüğünden bu hizmetlerin aksamaması gerekmektedir. Bu ve bunun gibi nedenlerle devletler bu şirket türlerine kayıtsız kalamamakta ve bu alanda birçok düzenleme ile varlığını hissettirmektedir.¹⁰¹

Konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim kurullarında kamu tüzel kişiliklerinin temsilci bulundurma hakkının olması, belirli anonim şirketlerin genel kurulu toplantılarında bakanlık temsilcisi bulundurulmasının zorunlu olması, anonim şirketler üzerinde Ticaret Bakanlığının denetim yetkisinin olması, Bakanlığın fesih davası açma yetkisinin bulunması,¹⁰²yine halka açık anonim şirketlerin denetiminin sermaye piyasası kurulu tarafından gerçekleştirilmesi bu ilkenin örneklerindendir.

2.2.5.1.4.Yabancı Bir Mal Varlığının İşletilmesi İlkesi

Anonim şirketlerde özellikle halka açık anonim şirketlerde yaygın olan yabancı bir malvarlığının işletilmesi ilkesi, bu şirketlerin ortaklar tarafından değil, profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesini ifade etmektedir. Bu ilke sayesinde şirket yönetimi ile sahip olunan işletme işletmenin yönetimi birbirinden ayrılmakta, şirket yönetimine işletmenin yönetimi gözetim imkânı sunmaktadır.¹⁰³

2.2.5.1.5.Kamuyu Aydınlatma İlkesi

Bu ilke, anonim şirket ortaklarının ve üçüncü şahısların şirketin faaliyetleri hakkında açık ve doğru bilgi sahibi olmalarını ifade etmektedir. Şirket genel kurulu ile ilgili finansal tabloların, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının, denetleme raporlarının genel kurul toplantısından 15 gün önce şirketin merkez ve şubelerinde pay sahiplerinin incelenmesine hazır bulundurulması bu ilkenin Kanundaki uygulamalarından biridir.¹⁰⁴

¹⁰¹ Rıza Ayhan, Hayrettin Çağlar, Mehmet Özdamar, **Şirketler Hukuku**, 2.Baskı, Ankara,2020 s. 280.

¹⁰² 6102 sayılı Kanun'nun 407/3'üncü, 333'üncü, 210'uncu, 210/3'üncü maddeleri.

¹⁰³ Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, **Şirketler Hukuku Dersleri**, Dora basım yayın Ltd. Şti., Şubat 2015 s. 266.

¹⁰⁴ Bozkurt, **a.g.e**, s. 154.

2.2.5.1.6.Kurumsal Yönetim İlkesi

Son yıllara dünya çapında meydana gelen finansal krizler ve şirket başarısızlıkların temel sebeplerinden birinin kurumsal yönetim eksikleri olduğuna yönelik araştırmalar ve tartışmalar piyasaların ve literatürün önemli konuları arasına girmiştir.¹⁰⁵ Kurumsal yönetim, uzmanlaşma ve profesyonelleşmeye dayanmaktadır.¹⁰⁶ Türk Ticaret Kanunu ile getirilen kurumsal yönetim ilkesi, anonim şirketin yönetim, denetim faaliyetlerinin en iyi şekilde yürütülmesini ve şirketin kusursuz uygulamalarla çalışmasını amaçlamaktadır.¹⁰⁷ Bu sayede şirket tüzel kişiliği ortaklığı oluşturan kişi ve organlardan bağımsız bir sisteme kavuşacak, kişilerin değişmesi şirketin durumunu etkilemeyecektir. Halka açık şirketlerin yönetim kurullarında bağımsız yönetim kurulu üyeleri bulundurma zorunluluğu bu ilkenin uygulamadaki görünümünden biridir.¹⁰⁸

2.2.5.1.7.Eşit İşlem İlkesi

Bu ilke esasında anonim şirketlerde çoğunluk ilkesinin ortaya çıkarabileceği sakıncaları ortada kaldırmayı amaçlamaktadır. Bu ilke sayesinde sermaye çoğunluğunu elinde bulunduranların anonim şirket üzerindeki hakim gücü sınırlandırılmaktadır. Bir başka ifadeyle eşit işlem ilkesi, şirketin gücü ile çoğunluğun gücünü, azınlığın lehine sınırlayan ilkedir. Buradan yola çıkarak ilkenin asıl amacının pay ve pay sahipliğinin korunması olduğu değerlendirilecektir. Türk Ticaret Kanununu 357'nci maddesinde yer alan pay sahiplerinin eşit şartlarda eşit işleme tabi olacağı hükmü ile düzenlemiştir.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Nalan AKDOĞAN, Ozan GÜLHAN, Melike AKTAŞ, “Borsa İstanbul’da Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Düzeyinin Bağımsız Denetçi Görüşlerine Etkisi Ve Bağımsız Denetim Piyasa Yapısı Ulusal Pazar-Gözetli Pazarı Kurumsal Yönetim Endeksi Karşılaştırması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2016; 18 (Özel Sayı-1), s. 4.

¹⁰⁶ Ali Paslı, **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**, Çağa Hukuk Vakfı Yayınları, İstanbul, 2004, s.11

¹⁰⁷ Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, Beta Yayınları, 9.baskı, İstanbul,2013, s. 471.

¹⁰⁸ Paslı, **a.g.e.**, s. 11.

¹⁰⁹ 6102 sayılı Kanununun 357’inci maddesi.

Eşit işlem ilkesini ihlal eden yönetim kurulu kararlarının batıl olduğu, genel kurulun bu ilkeyi ihlal edebilecek kararlar alamayacağı gibi düzenlemeler bu ilkenin mevzuattaki yansımalarıdır.

2.2.5.1.8. Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanma Yasağı

6102 sayılı Kanunun getirdiği önemli değişikliklerden biri de pay sahiplerine getirdiği borçlanma yasağıdır. Kanunun 358'inci maddesinde yer alan bu düzenleme ile anonim şirketin hakim paydaşlarının şirketin kasasını kendi kasası gibi kullanmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır.¹¹⁰

2.2.5.1.9. Pay Devrinin Serbestliği İlkesi

Anonim şirketlerde ortağın ortaklıktan çıkma hakkı bulunmamaktadır. Anonim şirketlerin değişir ortaklı ve değişir sermayeli olmamaları ortağın şirketten ayrılmasını imkânsız kılmaktadır. Bu nedenle ortağın ortaklık ilişkisini sonlandırabilmesinin yolu pay devrinden geçmektedir. Bu sayede ortak bir yandan ortaklık ilişkisi sonlandırırken, diğer yandan da şirkete koyduğu sermayeyi kar yahut zararı ile birlikte geri alabilecektir.¹¹¹ Ortağın ortaklık ilişkisini sonlandırılması yalnızca pay devri ile mümkün olmaktadır.

Anonim şirketlerde hakim olan bu ilke hamiline yazılı pay senetleri için istinasızdır. Bu tür pay senetlerin devrine sınırlama getirilmesi mümkün değildir. Yine nama yazılı pay senetleri için geçerli olan devir serbestliği ilkesinde istisnalar bulunmaktadır. Esas sözleşme ile yapılan sınırlandırılmalar bu ilkenin diğer bir istisnasıdır.

2.2.5.1.10. Emredici Hükümler İlkesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun 340'ıncı maddesi ile gelen bu ilke ile Anonim şirketlerde bu kanun hükümlerinden sapabilmesini kanunun açık iznine bağlamıştır.¹¹² Bu ilke pay sahiplerinin iradelerini kısıtladığı, şirket esas

¹¹⁰ 6102 sayılı Kanununun 358'inci maddesi.

¹¹¹ 6102 sayılı Kanununun 340'ıncı madde gerekçesi.

¹¹² 6102 Türk Ticaret Kanunu 340'ıncı maddesi.

sözleşmelerini tek tipleştirileceği değerlendirilerek eleştirilmektedir. Ancak madde ile kanun koyucu da pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının aleyhine düzenlemelerin şirket esas sözleşmesine girmesini engellemeyi amaçlamaktadır. Örneğin, Kanunda şirket azınlığına tanınan özel denetim isteme hakkı emredici nitelikte olduğundan bu hakkın kullanımı herhangi bir şekilde sınırlandırılmaz.¹¹³

Anonim şirketlere hakim olan ilkelere yer verilen bu bölümün ardından anonim şirketlerin öneminin daha net bir şekilde ortaya konulması bakımından anonim şirketlerin faydaları ve sakıncalarına devam eden başlıkta yer verilmiştir.

2.2.5.2. Anonim Şirketlerin Yararları ve Sakıncaları

Anonim şirketler, ilk ortaya çıktıkları günden buyana ekonomik ve sosyal hayatı önemli ölçüde etkilemiş ve büyük imkanlar sunmuştur. Aynı zamanda bu şirketler büyük skandalların ve ekonomik yıkımların öznesi olmuşlardır.¹¹⁴ Dolayısıyla anonim şirketlerin varlığı, sağladıkları imkânlar ve yararlar yanında birtakım sakıncaları ve riskleri de beraberinde getirmektedir. Nitekim anonim şirketlerin gerek ekonomiye gerekse ortaklara ve yönetime sağladığı fayda ve avantajlardan birisi, küçük tasarrufları bir araya getirerek büyük sermayelerin oluşmasına yardımcı olmasıdır. Bu sayede büyük ticari ve sınai işletmeler kurulabilmesine ve büyük yatırımların gerçekleştirilmesine imkan sağlanmaktadır. Bir diğer ifadeyle, küçük tasarruf sahipleri büyük iş ve yatırımlara ortak olabilmekte ve bunlardan kar payı alabilmektedir. Bunun sonucu olarak, özel mülkiyetin halka yayılmasında katkıda bulunmaktadır.¹¹⁵

Anonim şirketlerin bir diğer avantajı, şirketin ömrünün bu şirketleri kuranlardan bağımsız olmasıdır. Bu sayede bu şirketlerin devamlılığı ve istikrarı sağlanmaktadır.¹¹⁶

¹¹³ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Güncellenmiş 4. Baskı, s. 287.

¹¹⁴ Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar Hukuku I**, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, 2014, İstanbul, s. 280.

¹¹⁵ Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 13. Baskı, Asya Basım Yayın San. Tic. Ltd. Şti, Ocak, 2019, s. 108.

¹¹⁶ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Şerhi Cilt 1**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 516.

Anonim şirketlerin ortak sayısı fazla olduğundan ve ortakların şirketin yönetimiyle ilgilenememesinden dolayı anonim şirketlerin yönetimi zor olabilmektedir. Bu yüzden anonim şirketlerde şirketin yönetimi çoğu kez profesyonel yöneticilere bırakılmaktadır. Bu durum ise anonim şirketlerde kurumsallaşmanın önünü açmaktadır.¹¹⁷

Bugünün dünyasındaki ulusal ve uluslararası rekabet, şirketleri her türlü yeniliğe ve genişlemeye uyumlu olmaya zorlamaktadır. Anonim şirketlerin dinamik yapısı ise üretim teknolojilerinden, bilgi ve iletişim teknolojilerine ve örgütlenmeye kadar birçok alanda çağdaş yaklaşımların bu şirketlerce benimsenmesine neden olmaktadır.

Anonim şirketlerin yukarıda sunulan faydalarının yanında birtakım sakıncaları da bulunmaktadır. Örneğin, anonim şirketlerin sermayeleri çok büyük olabilmekte ve bu da şirketlerin bulundukları piyasalarda tekelleşmelerine, rekabetin sınırlandırılmasına yol açabilmektedir. Bu durum tüketicilerin ve piyasada bulunan diğer küçük sermayeli işletmelerin zararını durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ayrıca devasa şirketlerin ekonomik çıkarları ile kamunun çıkarlarının çatıştığı durumlarda kamu menfaati bu durumdan zarar görebilmektedir.

Genellikle şirkete katılan pay sahibinin çok olduğu anonim şirketlerde şirket genel kurul toplantılarına katılımın az olması, şirket yönetiminde bir boşluğun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumda örgütlü küçük bir azınlık, şirketin yönetimini ele geçirebilmekte ve şirketi diğer ortakların aleyhine, kendi lehlerine sonuçlar doğuracak şekilde yönetebilmektedir. Yine ortaklar tarafından şirkete getirilen sermaye, yöneticilerin eline bırakıldığı durumlarda denetimin zayıflığı ve diğer nedenlerle suiistimale uğrayabilmektedir.¹¹⁸

Özellikle halka açık anonim şirketlerin spekülâtif hareketlere konu olmaları, sermaye piyasalarına güvensizliğin artmasına neden olmakta, bu da sermaye

¹¹⁷ Poroy, **a.g.e.**, s. 281.

¹¹⁸ Bahtiyar, **a.g.e.**, s. 108.

piyasalarının daha fazla tasarrufu yatırıma yönlendirmesine ve gelişmesine engel olmaktadır.¹¹⁹

Anonim şirketlerin her ne kadar birtakım dezavantajlı tarafları bulunuyor olsa da, anonim şirketlerin sundukları imkan dikkate alınarak sakıncalı bulunan yönlerin denetim yoluyla kontrol altına alınması gerekmektedir.¹²⁰ Örneğin son dönemde bu şirketler için ortaya atılan kurumsal yönetim ihtiyacı, geçmişte karşılaşılan Enron, Parmalat vb. şirket skandallarının doğal sonucudur.¹²¹

2.2.5.3. Anonim Şirketin Organları

Sosyal ve ekonomik düzendeki gelişmeler hukuk düzeninde köklü değişiklikler ve tüzel kişilerin ortaya çıkması ile sonuçlanmıştır. Tüzel kişiler, kendilerini sahip oldukları organlar aracılığıyla idare etmektedirler. Bu organlar aracılığıyla tüzel kişiler hak ve borç sahibi olup, irade beyanında bulunabilmektedirler. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda anonim şirketin organlarının yönetim kurulu ve genel kurul olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bunlar şirketin zorunlu organları olarak gösterilmiştir. Bu organlardan herhangi birinin mevcut olmaması şirketin feshinin istenmesi ile sonuçlanabilmektedir.

Yönetim kurulu anonim şirketin temsil ve yönetim faaliyetleri yürüten organı iken genel kurul anonim şirketin en geniş yetkiye sahip karar organıdır. Bu organlar arasında ast üst ilişkisinden çok hukuki olarak tanımlanmış münhasır görevlerle sınırları çizilmiş bir görev ayırımı bulunmaktadır.

2.2.5.3.1. Genel Kurul

Anonim şirkette en yetkili karar ve irade organı olan genel kurul, anonim şirketin zorunlu organıdır. Kurulun herhangi bir icra yetkisi yoktur. Genel kurul, tek pay sahibinin bulunduğu anonim şirketlerde tek ortaktan, birden çok pay sahibinin

¹¹⁹ M. Vefa Toroslu, **Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Anonim Şirketlerde Denetim**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 29-30.

¹²⁰ Poroy, **a.g.e.**, s. 280.

¹²¹ Cafer Eminoglu, **Türk Ticaret Kanununda Kurumsal Yönetim**, 1. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Eylül, 2014, s. 25.

bulunduğu anonim şirketlerde pay sahiplerinden oluşmaktadır. Genel kurul kanun ve esas sözleşmede belirtilen esas ve usullerle toplantıya çağrılmaktadır. Bu toplantılara ilişkin usul ve esaslar bakanlık tarafından çıkarılan yönetmelikte ayrıntılı olarak belirlenmiştir.¹²² Kanun genel kurul için iki tür toplanma şekli öngörmüştür. Buna göre genel kurul zorunlu olarak yılda en az bir kez olağan, ihtiyaç duyulan hallerde yetkili organların yahut pay sahiplerinin talebi ile her zaman toplanabilmektedir.¹²³

Genel kurulun karar alma yetkisi kanun ve esas sözleşme hükümleri ile genel çerçevede belirlenmiştir. Ayrıca kanun, genel kurulun bir takım görev ve yetkilerinin devredilemez olduğunu hükme bağlamıştır. Devredilemez nitelikteki bu görev ve yetkilere Kanunun çeşitli maddeleri ile 408'inci maddesinde yer verilmiştir.¹²⁴

Genel kurul şirket esas sözleşmenin değiştirilmesi, yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları, Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınması, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması, Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi, önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı konularında asli yetkiye sahiptir ve bu yetkiyi devredemez.¹²⁵

Kanunun 408'inci maddesinde sayılan görev ve yetkilerin dışında, TTK'nın 306'ıncı maddesinde düzenlenen kuruluştan sonraki iki içinde sermayenin 1/10 'unu aşan bir malvarlığı veya işletmenin devralınması konusunda onay yetkisi, 559, 420, 424, 558'inci maddelerinde geçen ibra yetkisi, 461'inci maddesinde yer alan esas sözleşmenin değişikliğinin özel bir görünüm şekli olan sermaye artırımı kararı; rüçhan haklarının sınırlandırılması, 395-396'ıncı maddeleri arasında düzenlenen rekabet ve

¹²² Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları İle Bu Toplantılarda Bulunacak Bakanlık Temsilcileri Hakkında Yönetmelik.

¹²³ Bilgili, **a.g.e.**, s. 187.

¹²⁴ Türk Ticaret Kanunu 408'inci madde gerekçesi.

¹²⁵ Türk Ticaret Kanunu 408'inci maddesi.

şirketle işlem yapma yasağının kaldırılması, kanun çeşitli maddelerinde yer verilen diğer devredilemez genel kurul görev ve yetkililerdir.¹²⁶

2.2.5.3.2.Yönetim Kurulu

Yönetim kurulundan bahsetmeden önce şirketlerde yönetimin ne olduğu yönetim faaliyetlerin neleri kapsadığının genel çerçevede açıklanması faydalı olacaktır. Şirketlerde yönetim, şirket faaliyetlerinin ve ilişkilerinin yürütülmesinin yanı sıra şirketin ortaklarla olan ilişkilerinin düzenlenmesi kapsayan görev ve yetkilerin bütünüdür. Bu görev ve yetkilerin kapsamını kanun ve esas sözleşme hükümleri belirlemektedir.¹²⁷

Anonim şirketlerde bir veya birden fazla kişiden oluşan yönetim kurulu, şirketin zorunlu organlarından birisidir. Genel kurulun aksine sürekli bir organ olan yönetim kurulu, bazı istisnai haller dışında esas sözleşme ile atanmış veyahut genel kurul tarafından seçilmiş kişilerden meydana gelmektedir.¹²⁸ En fazla üç yıllığına seçilebilen yönetim kurulu üyelerinin, esas sözleşmede aksi kararlaştırılmadığı sürece tekrar seçilmeleri mümkündür.

6102 sayılı Kanun ile birlikte anonim şirketlere getirilen yeniliklerden biri de anonim şirketlerin tek ortak ile kurulabileceği hususudur. Bunun doğal sonucu olarak tek kişilik yönetim kurulları ortaya çıkmıştır. Böylece bir yandan anonim şirketlerdeki sistemin AB ülkelerindeki uygulama ve düzenlemelerle uyumlu olması sağlanmış, diğer taraftan da, ana şirketler ile küçük anonim şirketlerin yönetimi daha kolay hale getirilmiştir.¹²⁹

6102 sayılı Kanun ile şirket içerisindeki belirli pay sahibi gruplara ve azınlığa şirketin yönetim kurulunda temsil edilme yetkisi, verilebilmektedir. Bunun için şirket esas sözleşmesinde bu konuda hüküm bulunması gereklidir.

¹²⁶ Tamer Bozkurt, **a.g.e.**, s. 226.

¹²⁷ Bilgili **a.g.e.**, s. 223.

¹²⁸ Bilgili, **A.e.**, s. 223.

¹²⁹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu359'uncu madde gerekçesi.

Yönetim kurulu, kanun ve esas sözleşme uyarınca münhasıran genel kurula verilen yetkiler dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi konusunda genel yetkilidir. Bu kapsamda ihtiyaç duyulan her türlü iş ve işlemler hakkında karar alabilir.

Yönetim kurulunun bazı görev ve yetkilerinin devredilmez ve vazgeçilmez olduğu bizzat Kanunun kendisi belirlemiştir. Buna göre; şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi, şirket yönetim organizasyonunun belirlenmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetimine uygun, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması, müdürlerin ve aynı göreve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları, yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi, pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi, borca batıklık durumunun mahkemeye bildirilmesi şeklindeki görevlerin bizzat yönetim kurulunca yerine getirilmesi gerekmektedir.¹³⁰

2.2.5.3.3.Denetim Kurulu

Küreselleşen dünyada şirketlerin denetimi gün geçtikçe daha fazla önem kazanmıştır. Bu durum denetim olgusuna uluslararası bir boyut kazandırmış, denetim konusunu iç hukukun da ötesine taşımıştır. Denetim ve denetçilik son yıllarda AB'nin en çok üzerinde durduğu konulardan biridir. AB, 1996 ila 2008 yılları arasında bu alanda pek çok düzenleme yapmış olup AB'ye aday ülke konumundaki Türkiye'yi de bu gelişmeler etkilenmiştir.¹³¹ Nitekim bu kapsamda Türkiye'de şirket denetimi konusunda köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Bu köklü değişiklikler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun ile hayata geçirilmiştir.

¹³⁰ Soner Altaş, “Yeni Türk Ticaret Kanununun Anonim Şirket Yönetim Kuruluna Tanıdığı Devredilemez Görev ve Yetkiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:107, 2011, s. 129-136.

¹³¹ Zekeriya Arı, **Şirketler Hukuku**, Aralık 2013, Mimoza Yayınları, içinde Anonim Şirketin Denetimi ve Hesapları (ed.Sami Karahan vd.) s:441-517.

Bu bölümde anonim şirketlerin denetimi 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu¹³² ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu karşılaştırılmak suretiyle açıklanmıştır. Her iki Kanunun karşılaştırılmasının nedeni anonim şirketlerin denetiminde köklü değişikliğe gidilmesidir.

2.2.5.4.6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirketlerin Denetimi

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanununda anonim şirketlerin denetimine ilişkin esaslar Kanunun 347'inci ve 359'uncu maddeleri arasında ele alınmıştır. Kanunda anonim şirketlerin denetiminin denetçi veya denetçiler¹³³ aracılığı ile gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. Ayrıca denetçilik, şirketin diğer zorunlu organları olan genel kurul ve yönetim kurulu ile birlikte sayılmış, bu organın bulunmaması (tıpkı diğer zorunlu organlarda olduğu gibi) şirketin fesih sebepleri arasında sayılmıştır.

Kanunda denetim organının, beşten fazla olmamak üzere bir ya da daha fazla denetçiden oluşacağı, denetçilerin, birden fazla olması durumunda ise bunun denetim kurulunu oluşturacağı belirtilmiştir. Buradan da anlaşılabileceği üzere, anonim şirketin denetim organının, denetçi veya denetim kurulu olmak üzere iki şekilde oluşturulabilir.¹³⁴

Kanun denetçiler yönünden pay sahibi olanlar veya olmayanlar şeklinde bir ayrıma gitmemiş bunların, her ikisine de denetçi seçilmesine imkân tanımıştır. Bu hüküm şirket dışından kişilerin de denetçi olabilmesinin yolu açmıştır. Bunun yanında Kanun, denetçiler ve denetim kurulu için vatandaşlık zorunluluğu getirmiş, denetim organı bir denetçiden oluşuyor ise onun, kurul şeklinde teşkil edilmişse kurul üyelerinin yarısından bir fazlasının Türk Vatandaşı olmasını zorunlu tutmuştur.¹³⁵

¹³² 01/01/1957 tarihinde yürürlüğe giren yaklaşık 50 yıl yürürlükte kalan 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kalkmıştır.

¹³³ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda murakıp ifadesi kullanılmasına rağmen, uygulamada ve literatürde denetçi ifadesi yaygın ve geçerli olmuştur. Kanundan yapılan alıntılar dışında bu bölümde murakıplık ifadesi yerine denetçilik ifadesi kullanılmıştır.

¹³⁴ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 347'inci maddesi.

¹³⁵ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 347'inci maddesi.

Ayrıca denetçilik ile yönetim kurulu üyeliğinin ve şirket memurluğu sıfatlarının aynı kişide toplanamayacağı,¹³⁶ denetçilerin, yönetim kurulu üyelerinden biriyle eşi ve üçüncü dereceye kadar kan ve sıhrî yakınlarının denetçi seçilemeyeceği, yine genel kurulca ibra edilmeyen denetçilerin yahut denetim kurulu üyelerinin tekrar seçilmelerinin mümkün olamayacağı hüküm altına alınmıştır.¹³⁷ Böylece denetçilerin tarafsız ve bağımsız davranacakları bir ortam temin edilmeye çalışılmıştır.

Kanun'da denetçi olabilme şartlarına maddeler arasında yer verilmiş iken, Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmeliğin 15. maddesinde denetçi seçilebilecek kişilere ilişkin şartlar maddeler halinde sayılmıştır. Buna göre denetçiliğe seçilecek kişilerin aşağıda belirtilen şartları sağlamaları gerekmektedir.¹³⁸

- Reşit ve mümeyyiz olmak,
- Yönetim kurulu üyelerinin usul ve furuundan biri ile eşi ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrî hısımlı olmamak,
- İflas etmemiş olmak,
- Hacir altında olmamak,
- Ağır hapis cezası ile veya sahtekârlık, emniyeti suistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı hükümlü olmamak,
- Aynı zamanda yönetim kurulu üyesi veya şirket çalışanı olmamak,
- Denetçi bir ise onun, birden çok ise yarısından fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak,
- Devlet memuru olmamak, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 28'inci maddesi hükmü saklıdır.
- Özel mevzuat ve/veya şirket anasözleşmesi ile getirilen özel şartları taşımak.

¹³⁶ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 347/4'üncü maddesi.

¹³⁷ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 347'inci maddesi ve 349'uncu maddesi.

¹³⁸ Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmeliğin 15'inci maddesi.

Denetçilerin görev süreleri genel olarak üç yılla sınırlandırılmış iken bazı özel durumlarda, örneğin tedrici kuruluştaki bu süre bir yıla indirilmiştir.¹³⁹Süreleri biten denetçilere tekrar seçilebilmelerine imkân verilmiştir.¹⁴⁰

Ayrıca Kanunda, denetçilerin, her zaman görevden alınabileceğine ve yerlerine başka kimseler getirilebileceğine ilişkin yetki genel kurula verilmiştir.¹⁴¹

Denetçilik görevinin sona ermesi 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanununun 351'inci maddesinde düzenlenmiştir; görev süresinin dolması, denetçinin ölümü, bir nedenden dolayı denetçinin görevlerini yerine getiremeyecek durumda olması gibi sebeplerle, denetçinin görevinin sona ereceği hükme bağlanmıştır. Ancak madde metninde yer alan gibi nedenlere ifadesi, denetçiliğin sona ermesine ilişkin sebeplerin sınırlı sayıda olmadığını ortaya koymaktadır. Diğer taraftan ağır hapis cezasıyla veya sahtekârlık, güveni kötüye kullanma, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkûm olunması durumunda denetçiliğin sonlanacağını belirtmiştir.¹⁴²

Denetçilerin görevlendirilmesi veya görevden alınması durumlarında keyfiyet, yönetim kurulu tarafından ticaret siciline tescil ettirilmekte ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmektedir.¹⁴³

6762 sayılı eski Kanunu'nun 353'üncü maddesinde denetçi veya denetim kurullarının görevleri maddeler halinde düzenlenmiştir. Buna göre denetim organının görevleri;

- Yönetim kurulu üyeleri ile birlikte bilançonun düzenlenme şeklini belirlemek,
- Şirket işlemleri hakkında bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzgün bir şekilde tutulmasını sağlamak amacıyla en az altı ayda bir defa şirketin defterlerini incelemek,

¹³⁹ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 347/2'nci maddesi.

¹⁴⁰ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 347/4'üncü maddesi.

¹⁴¹ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 350'nci maddesi.

¹⁴² 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 351'inci maddesi.

¹⁴³ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 352'nci maddesi.

- En fazla üç ay ara vermek suretiyle sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek,
 - En az ayda bir defa şirketin defterini inceleyerek rehin veya teminat yahut şirketin veznesinde saklanılmak üzere vedia olarak teslim olunan her çeşit kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını araştırmak ve kayıtlara uygunluğunu denetlemek,
 - Esas mukavelede pay sahiplerinin umumi heyet toplantılarına iştirakleri için gerektiği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
 - Bütçe ve bilançoyu denetlemek,
 - Tasfiye işlemlerine nezaret etmek,
 - Yönetim kurulunun ihmali halinde genel kurulu olağan ve olağanüstü toplantıya davet etmek,
 - Genel kurul toplantılarında hazır bulunmak,
 - Yönetim kurulu üyelerinin kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygun davranmalarına nezaret etmek
- şeklinde maddeler halinde sayılmıştır.

Bununla birlikte, denetim kurulunun söz konusu maddede sayılan görevlerinin ana sözleşmeye hüküm konularak veya genel kurul kararı ile sınırlandırılmayacağı kanun tarafından hüküm altına alınmıştır. Böylece Kanun, denetim organının görevlerinin sınırlandırılmasına dönük eylemlerin önüne geçmiş, denetim organının bağımsızlığına katkıda bulunmuştur.

Diğer yandan, Kanunda maddeler halinde sayılan görevlerin dışında Denetçiler, her yılın sonunda şirketin durumuna, yönetim kurulunun düzenlediği bilanço ve diğer hesaplara ve yönetim kurulunun dağıtılmasını teklif ettiği kazançlara ilişkin olarak bir rapor düzenlemek ve genel kurula vermekle yükümlüdürler. Genel kurulun bilanço hakkında herhangi bir karar alabilmesi denetçinin bu raporu olmaksızın mümkün değildir. Ayrıca Denetçiler görevlerini yerine getirirken öğrendikleri eksiklik, yolsuzluk ve kanuna ya da esas sözleşmeye aykırı hareketleri

bunlardan sorumlu olan üst makama ve önemli hallerde genel kurula bildirmekle de yükümlüdürler.¹⁴⁴

Her pay sahibine, şirketin yönetim kurulu üyesi veya müdürleri hakkında denetçiye başvurabilme/şikâyetle bulunabilme imkânı verilmiştir. Pay sahibi tarafından yapılan bu başvurunun araştırılması zorunludur. İnceleme sonucunda ilgililer hakkında yapılan şikâyetlerin doğru olduğu ortaya çıkarsa bu durum denetçilerin yıllık raporlarında yazılacaktır. Eğer başvuru, esas sermayenin onda birine sahip pay sahipleri tarafından yapılmışsa denetçi bu durumu hem yıllık raporunda açıklayacak hem de genel kurulu olağan üstü toplantıya davet edecektir.¹⁴⁵

Denetçiler, yönetim kurulu toplantılarına görüşme ve oylamaya katılmaksızın katılabilmektedirler.¹⁴⁶ Denetçiler bu görevlerini yerine getirirken öğrendikleri her türlü bilgiyi münferit pay sahiplerinden ve üçüncü kişilerden saklamak zorundadırlar.¹⁴⁷ Denetçiler, kanun veya esas sözleşme ile kendilerine verilen görevleri hiç ya da gereği gibi yerine getirmiyorlarsa, bundan doğan zararlardan kusursuz olduklarını ispat etmedikçe zincirleme sorumludurlar.¹⁴⁸

6762 sayılı eski Kanunun 353'üncü maddesi kapsamındaki bu denetim, bir bakıma şirket içi denetimi ifade etmektedir. Anonim şirketlerin denetiminde etkinliğinin az olduğu değerlendirilen bu denetim anlayışı bankalar, halka açık anonim şirketler gibi önem arz eden ve özellik gösteren bazı anonim şirket türlerinde tercih edilmemiştir. Zira anılan bu şirketlerde devletin ve yatırımcının menfaatinin korunması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi içinde söz konusu şirketlerde gerçekleştirilecek denetimin doğruluk ve titizlikle yürütülmesi ve denetimin bağımsız olması büyük önem arz etmektedir.¹⁴⁹ Bu nedenle söz konusu şirketlerde bir taraftan 6762 sayılı eski Kanunun 353. maddesi kapsamındaki iç denetime tabi iken, yine kendi kanunları kapsamında da bağımsız denetime tabidirler. Hâlihazırda Türkiye'de

¹⁴⁴ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 354'üncü maddesi.

¹⁴⁵ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 356'ncı maddesi.

¹⁴⁶ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 357'nci maddesi.

¹⁴⁷ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 358'inci maddesi.

¹⁴⁸ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 359'uncu maddesi.

¹⁴⁹ Tamer Bozkurt, **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku**, Kasım 2010, 4. Baskı İkinci Sayfa Basım Yayım Dağıtım. s. 427.

faaliyet gösteren bankalar, sigorta şirketleri ve reasürans şirketleri, yine enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketler söz konusu şirketlere örnek olarak verilebilir.

Bütün bunlarla birlikte, 6762 sayılı eski Kanunda özel denetime ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelere göre, gerek duyduğu takdirde genel kurul, belirli bazı hususların incelenmesi ve teftişi için özel denetçi seçebilmektedir. 6762 sayılı eski Kanununda genel kurulu toplantısı tarihinden en az altı ay önce olmak üzere, sermayenin en az onda birini temsil eden pay sahiplerine bu hak tanınmıştır. 6762 sayılı eski Kanun denetimi son iki yıl ile sınırlandırmıştır. Kuruluş veya yönetim işleri ile ilişkili bir suiistimalin gerçekleştiği, Kanun yahut esas sözleşme hükümlerine aykırı hareket edildiği veya bilançonun gerçekliğinin incelenmesi hususları özel denetimin konusunu oluşturmaktadır.¹⁵⁰

Yukarıda bahsedilen denetim faaliyetlerinin dışında 6102 sayılı Türk ticaret Kanununu riskin erken saptanması ve yönetimi için komite kurulmasını hükme bağlamıştır. Ancak bu komite pay senetleri borsada işlem gören şirketler için zorunlu iken bunu dışında kalan anonim şirketlerde denetçinin tercihinin bırakılmıştır. Başka bir deyişle komitenin halka açık olmayan anonim şirketlerde bulunması kanunen zorunlu değildir.¹⁵¹

2.2.5.5.6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirketlerin Denetimi

Daha önce de belirtildiği üzere, 6102 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesine kadar yürürlükte kalan 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu, ticari işletmelerin denetimini denetim organı olan murakıplara bırakmıştı. Kanunen zorunlu olan organlar arasında sayılan denetim organı için 6762 sayılı eski Kanun herhangi bir uzmanlık bilgisi aramamıştır. 6102 sayılı Kanun ile birlikte ise denetim organı kaldırılmıştır. 6102 sayılı Kanun, özel denetim ve belirli şartları sağlayan şirketler için

¹⁵⁰ 6762 sayılı TTK 348'inci maddesi vd.

¹⁵¹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 378'inci maddesi.

bağımsız denetim öngörmüş fakat bunlar dışındaki anonim şirketler için herhangi bir denetim organı öngörmemiştir.

Özel denetim konusu, 6102 sayılı Kanununun 438 ila 444'üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Özel denetim isteme hakkı, bilgi alma ve inceleme hakkını kullanmış olan her bir pay sahibine sunulmuş bir haktır. Özel denetim talebi belirli olayların açıklığa kavuşturulmasını amaç edinmektedir. Ayrıca bu denetim talebi pay sahipliğine bağlı haklarını kullanabilmesi için gerekli olmalıdır. Özel denetim talebi, anonim şirket genel kurulunca karara bağlanmaktadır. Genel kurul özel denetim istemini kabul ederse, pay sahibi ve şirket, mahkemeden özel denetçi atanmasını isteyebilmektedir.¹⁵² Aksi durum da yani genel kurulun özel denetim talebini kabul etmediği durumda ise halka açık olmayan anonim şirketlerde esas sermayenin %10'u, halka açık anonim şirketlerde sermayenin %5'i temsil eden pay sahipleri veya paylarının itibari değeri en az bir milyon lira olan pay sahipleri mahkemeden özel denetçi atanması konusunda talepte bulunabilirler.¹⁵³

Özel denetime ilişkin masraflar şirket ve denetim talebinde bulunanalar tarafından karşılanmaktadır. Denetçi genel kurul kararı ile atanmışsa denetime ilişkin giderler şirket tarafından karşılanmaktadır. Özel durumların varlığı halinde özel denetime ilişkin giderler kısmen veya tamamen istem sahiplerine yükletilebilmektedir.¹⁵⁴

6102 sayılı TTK özel denetim dışında, bağımsız denetim konusunda kapsamlı bir düzenlemeler yapmış ve bağımsız denetimin genel esaslarını belirlemiştir. Yapılan düzenlemeler ile bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiş ve düzenleyici ve denetleyici kurum olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Türk idari teşkilatı içerisinde yerini almıştır.¹⁵⁵

¹⁵² 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 438'inci maddesi.

¹⁵³ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 439'uncu maddesi.

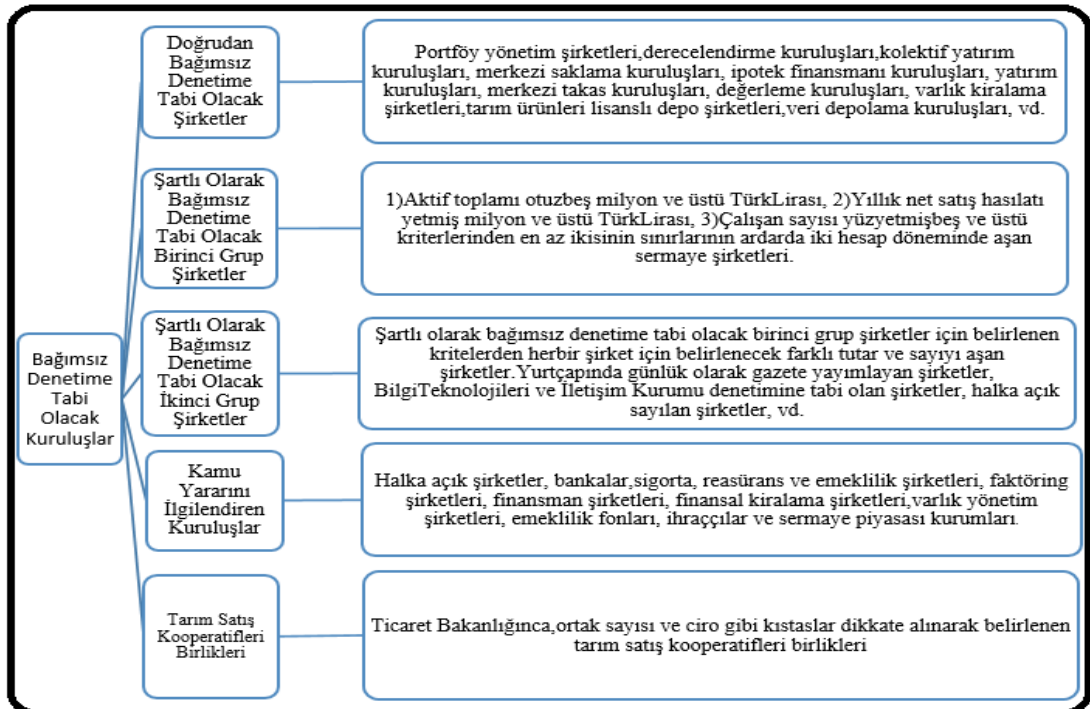
¹⁵⁴ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 443'üncü maddesi.

¹⁵⁵ Yahya Deryal ve Mehmet Durgut, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler", **Mali Çözüm**, Sayı 96, 2009, s. 48-52, 35-66.

6102 sayılı Kanun'un ilk hali sermaye şirketlerinin tamamını bağımsız denetime tabi tutmuştur. Kanun'un denetime ilişkin 397'nci maddesinde yapılan değişikliklerle, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi önce Bakanlar Kuruluna daha sonra ise Cumhurbaşkanlığına bırakılmıştır. Bağımsız denetim tabi şirketlerin belirli kriterlerle sınırlandırılmasını içeren bu değişikliğe, bağımsız denetimin özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler üzerinde yaratacağı ek maliyetler etkili olmuştur.¹⁵⁶

6102 sayılı Kanun'un verdiği yetki çerçevesinde, en son belirleme 16/02/2019 tarihli Bakanlar Kurulu kararı ile yapılmıştır. Bu karara göre belirli şartları sağlayan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı belirlenmiştir. Yine bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararında, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların da doğrudan bağımsız denetime tabi olması öngörülmüştür. Buna göre 6102 sayılı Kanuna göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler, özet olarak Şekil 2.2'de gösterilmiştir.

Tablo 2.2: Bağımsız Denetime Tabi Olacak Kuruluşlar



¹⁵⁶ Erdem Bulut, "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Sınırları", **Gümrük & Ticaret Dergisi**, Cilt 3, Sayı 6, 2015, s. 60-72.

Şekil 2.2'ye göre, portföy yönetim şirketleri, derecelendirme kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, ipotek finansmanı kuruluşları, yatırım kuruluşları, merkezi takas kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri, veri depolama kuruluşları gibi işlem ve faaliyetleri kamunun genelini ilgilendiren şirketler doğrudan bağımsız denetime tabidir.

Yine, i) aktif toplamı otuz beş milyon ve üstü Türk Lirası ii) yıllık net satış hasılatı yetmiş milyon ve üstü Türk Lirası iii) çalışan sayısı yüz yetmiş beş ve üstü kriterlerinden en az ikisinin sınırlarının üst üste iki hesap döneminde aşan sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir.

Bununla birlikte, şartlar aynı olmakla birlikte aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı her bir şirkete göre farklı olarak belirlenen kriterlerden en az ikisinin sınırlarını üst üste iki hesap döneminde aşan sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir. Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler ve halka açık sayılan şirketler bunlara örnektir.

Bu kısımda Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına kısaca BOBİ FRS olarak adlandırılan düzenlemeye de yer verilmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür. BOBİ FRS ilk olarak 29/07/2017 tarihinde yayımlanmış ve 01/01/2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu standart bağımsız denetime tabi olmamakla birlikte Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin finansal raporlama çerçevesini oluşturmaktadır. BOBİ FRS, TFRS'yle karşılaştırıldığında uygulaması daha basit ve anlaşılabilirliği yüksek olan bir standart setidir. Bununla birlikte BOBİ FRS başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermekte ayrıca, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşıması gereken özellikleri karşılamaktadır. BOBİ FRS 27 bölümden oluşmakta olup ilk bölüm finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kuralları, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşıması gereken özellikleri ve finansal tabloların asgari içeriğini ele almaktadır. Ayrıca bu bölümde işletmelerin esas alacakları tablo formatlarına yer verilmektedir. Diğer bölümler ise TFRS'de olduğu gibi belirli işlem ve olaylarla ilgili

muhassebeleştirme ve ölçüm hükümlerini düzenlemektedir. Bunun yanı sıra, finansal tablo dipnotlarının işletmeler tarafından kolaylıkla hazırlanmasını teminen yapılması gereken dipnot açıklamalarına BOBİ FRS’de ayrı bir bölümde yer verilmiştir.

BOBİ FRS ayrıca, ülkemizin AB mevzuatına uyum sağlanması amacına uygun olarak AB’nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi hükümleriyle de tam uyum göstermektedir. BOBİ FRS’de, AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilerek orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.

BOBİ FRS’de büyük boy işletmeler için ilave yükümlülükler getirildiğinden, BOBİ FRS’ye ilişkin düzenlemede, bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesinde kullanılan ölçütler esas alınarak AB Muhasebe Direktifine uyumlu bir şekilde “büyük işletme” tanımı da yapılmaktadır.

BOBİ FRS’de “büyük işletme” tanımını karşılayan işletmelere yönelik olarak ertelenmiş vergi tutarlarının sunumu, konsolide finansal tablo hazırlama ve ek dipnot açıklamaları yapma konusunda ilave yükümlülükler getirilmektedir. Bu nedenle, BOBİ FRS’ye ilişkin düzenlemelerde büyük işletme tanımı yapılmaktadır. BOBİ FRS 2021 Sürümü çalışmaları kapsamında büyük işletmelerin belirlenmesinde esas alınan aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı ölçütlerine ilişkin eşik değerler yeniden belirlenmiştir. Buna göre; Aktif Toplamı kriteri 75 milyon TL ve üstünden 200 milyon TL ve üstüne, Yıllık Net Satış Hasılatı kriteri 150 milyon TL ve üstünden 400 milyon TL ve üstüne, Ortalama Çalışan Sayısı 175 çalışan ve üstünden 250 çalışan ve üstüne çıkarılmıştır.

Görüleceği üzere hâlihazırda büyük işletme tanımını karşılayan bazı işletmeler, orta boy işletmeye dönüşmesi sonucu büyük işletmelere yönelik ilave yükümlülüklerden muaf olacaktır.

KGK sisteminden alınan verilere göre yapılan değerlendirmelerde BOBİ FRS’nin büyük işletme tanımını karşılamayan işletmeler tarafından daha fazla tercih

edildiği görülmektedir. Böylece yeni eşik değerlerin, BOBİ FRS'nin daha fazla işletme tarafından benimsenmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

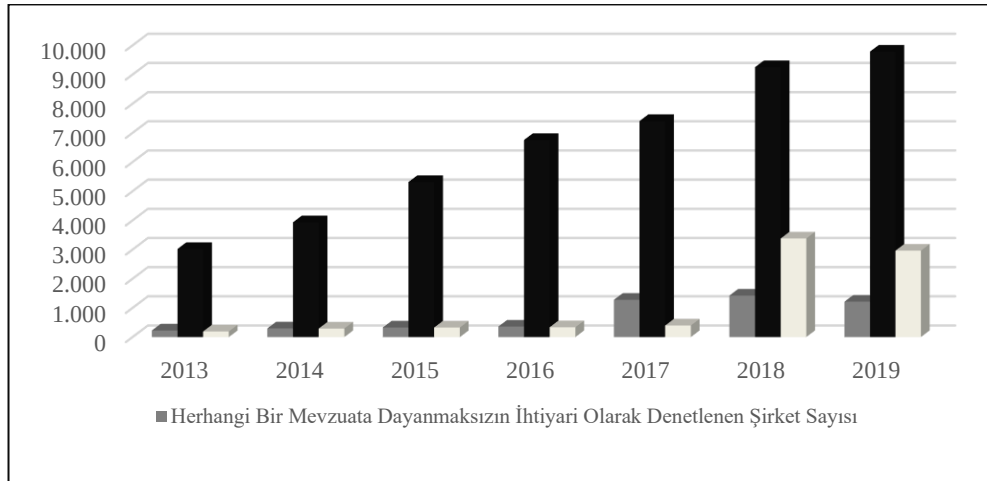
Yine zorunlu olarak TFRS uygulayanlar hariç bağımsız denetime tâbi olan işletmelerin önceki eşik değerlere göre yaklaşık olarak %67'sinin büyük işletme tanımını karşıladığı görülmüştür. Eşik değerlerin güncellenmesi sonucu bu oranın yaklaşık olarak %34'e düşeceği tahmin edilmektedir ¹⁵⁷

Bağımsız denetime tabi şirketlerden bir diğeri kamu yararını ilgilendiren şirketlerdir. Kamu yararını ilgilendiren şirketlere (KAYİK) örnek olarak; 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 gösterilebilir.

Son olarak, Ticaret Bakanlığınca ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslar dikkate alınarak belirlenen tarım satış kooperatifleri birlikleri de bağımsız denetime tabidir.

İlgili mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketlerin sayısı ise Şekil 2.2'te gösterilmiştir.

Şekil 2.2:Türkiye’de Bağımsız Denetime Tabi Şirket Sayısı



Kaynak: Kamu Gözetimi, Denetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu-31/12/2020¹⁵⁸

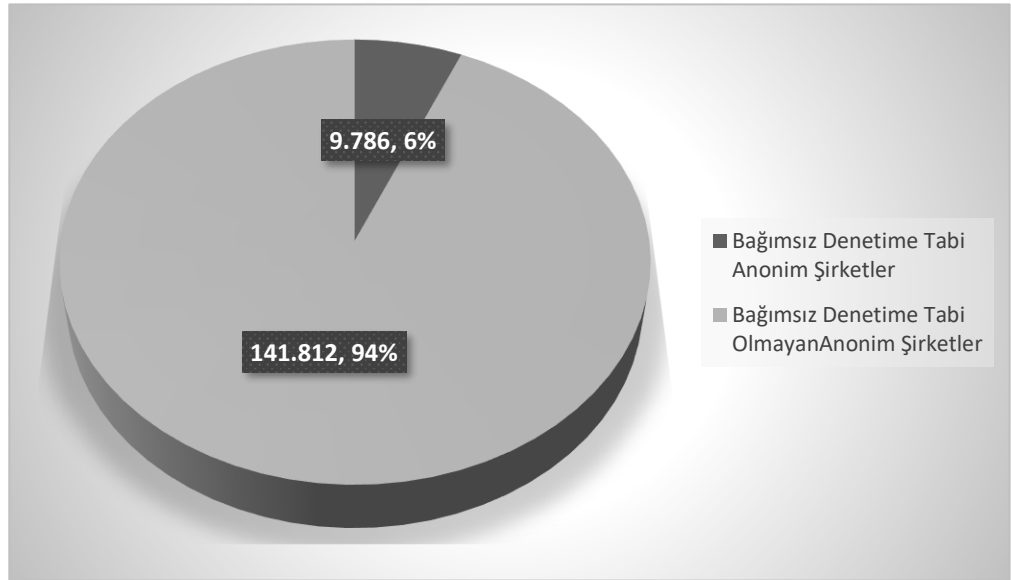
¹⁵⁷ Çevrimiçi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Bilgi%20Notu%2030_03_2021.pdf, Erişim Tarihi 14/10/2021.

¹⁵⁸ Kgk.gov.tr. 31/12/2020 tarihi itibarıyla bağımsız denetime tabi şirketlerin sayısıdır.

Şekil 2.2’ten de görüleceği gibi Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bağımsız denetime tabi şirket sayısı 2013 3.020, 2014’te 3.936, 2015’te 5.314, 2016’da 6.756, 2017’de 7.407, 2018’de 9.255 ve 2019’da 9.786’dır.

Özetle Ticaret Bakanlığı verilerine göre 2020 yılında Türkiye’de mevcut bulunan 141.812 şirketin sadece 9.786’sı bağımsız denetime tabidir. Bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler dışındaki şirketlerin denetimine ilişkin olarak ise 6102 sayılı Kanun herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Bir başka ifadeyle 6102 sayılı Kanun ile anonim şirketlerin büyük çoğunluğu denetimsiz kalmıştır. 31/12/2020 tarihi itibarıyla MERSİS verilerine göre faal olan 141.812 anonim şirketin 9.786’sı KGK verilerine göre zorunlu bağımsız denetime tabidir. Pasta Grafikte görüleceği üzere Türkiye’de mevcut 151.598 anonim şirketin 141.812’si yani %94’ü zorunlu bağımsız denetimin kapsamı dışındadır.

Şekil 2.3: Türkiye’de Bağımsız Denetime Tabi Olan/Olmayan Anonim Şirketlerin Dağılımı



Diğer bir deyişle anonim şirketlerde denetim açısından temel düzenleme TTK m. 397/4 ve 397/5 hükümlerinde yapılmıştır. TTK m. 397/4 hükmünde “398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirlenir.” denilerek TTK’nın “konu ve kapsam” başlıklı 398. maddesi vd.

hükümlerinde düzenlenen bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamının Cumhurbaşkanı tarafından belirleneceği belirtilmiştir. TTK m. 397/5 hükmünde ise *“Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir...”* denilerek TTK m. 397/4 kapsamı dışında kalan ve bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin denetimi düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun kapsamında anonim şirketlerin denetimi açısından iki başlı bir sistem olarak tanımlayabileceğimiz bir sistem oluşmuştur.

İlki TTK m. 397/4 hükmünde belirtilen ve kapsamı Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenecek olan “bağımsız denetim” olarak nitelendirilen yukarıda ayrıntısı ile anlatılan denetim, ikincisi ise TTK m. 397/5 hükmünde belirtilen ve “bakanlık denetimi” olarak nitelendirilen denetimdir.

TTK m. 397/5 hükmünde belirtildiği üzere bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları mezkur madde hükümlerine göre denetlenir. Bu denetleme Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanacak ve Cumhurbaşkanı tarafından çıkartılacak bir yönetmelikle düzenlenecektir. Fakat ilgili yönetmelik henüz çıkartılmamıştır. Burada değinmemiz gereken bir diğer husus da Ticaret Bakanlığı gözetiminde gerçekleşecek olan bu denetimin, 28.08.2012 tarihli ve 28395 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve tüm ticaret ortaklıklarını kapsayan “Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ile düzenlenmiş denetim olmadığıdır.

TTK m. 397/5 hükmünde öngörülen denetim ticaret ortaklıklarının işlemlerinin değil, finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu husus TTK m. 397/6 hükmünde açıklanmıştır. Bu denetim TTK m. 398 hükmünde konusu ve kapsamı belirtilmiş bulunan denetimdir.¹⁵⁹

¹⁵⁹ Türk Ticaret Kanunun 397, 398’inci maddesi.

Bu durum, denetimsiz kalan anonim şirket ortaklarının menfaatlerinin korunması açısından soru işaretleri yaratmıştır. Bununla birlikte şirketler nezdinde herhangi bir denetim yapılmamasının denetimin tarafları üzerinde birçok etkisi bulunmaktadır.

Sermaye şirketleri için herhangi bir denetim öngörülmemiş olmasının birincil etkisi, şirket ortakları üzerine olacaktır. Zira ortakların şirketlerin faaliyetleri ile ilgili bilgi sahibi olmasının ilk yolu denetim raporlarıdır. Denetim raporlarının olmadığı durumlarda, şirket ortakları ortağı bulunduğu şirketin hesap, faaliyet, yönetim ve diğer işlemleri hakkında bilgi sahibi olamayacaktır. Bu durum, bir yandan şirket ortaklarının ekonomik olarak mağdur olmalarına neden olabileceken diğer yandan da denetimsiz şirketlerin yeni ortaklar, yeni sermaye veya yeni yatırım bulmasına mâni olabilecektir. Özetle; şirketlerin hesap ve faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olamayan toplumun bu şirketlere yatırım yapma, borç verme veya ortak olma talepleri ciddi oranda sınırlandırılmış olacaktır. Bu durum, denetimsiz kalan şirketlerin etkisinin sadece mikro bazda değil makro bazda da hissedilmesine yol açacaktır. Örnek vermek gerekirse, bir ekonomide yeterli güveni tesis edemeyen şirketlerin yaygın olması, o ekonomide finansal piyasalar yeterli derinliğe ulaşamamasına neden olacaktır. Nitekim şirketlerin denetimi üzerine yapılan yasal düzenlemelerin, standartların bağımsız denetimin nihai amacı budur. Dolayısıyla gelişmiş bir finansal sistemin yolunun, ortakların haklarının korunmasından ve bilgi ihtiyaçlarının giderilmesinden geçtiği söylenebilir. Özetle denetimsiz kalan şirketlerin ortakları yatırım kararları üzerinden makroekonomik sonuçları olacağı mutlak suretle göz önünde bulundurulmalıdır.

İkinci olarak, şirketin denetimsiz kalmasının şirketin kendisi ve yöneticileri üzerinde de olumsuz yansımaları olacaktır. Örnek vermek gerekirse şirketin finansal tablolarına olan güvenirliliğin azalması, şirketin finansal piyasalarda itibarının zedelenmesine yol açacaktır. Bu durum bir yandan şirketin finansman maliyetlerini artırırken diğer yandan da şirketin finansman çeşitliliğini sınırlandıracaktır. Finansman maliyetlerinin artması ise şirketin mal ve hizmet üretim maliyetlerini, şirketin karlılığını, rekabet gücünü olumsuz etkiyebilmektedir. Küreselleşen dünyada anonim

şirketlerin sadece iç piyasalardaki rakiplerle değil, aynı zamanda dış piyasadaki rakiplerle karşı karşıya olduğu bilinmektedir. Tam da bu noktada gereksiz finansman maliyetine katlanan anonim şirketlerin küresel piyasalarda rekabet gücü azalacaktır. Bu durum söz konusu şirketlerin dış pazarlara girmesini de zorlaştıracaktır. Nihayetinde anonim şirketlerin rekabet gücünün azalması, aynı zamanda ülkenin rekabet gücünün de azalması anlamına geldiğinden makroekonomik anlamda ülkede refahın azalmasına da neden olabilecektir. Meselenin bir diğer yönü de bu tür şirketlere olan yabancı yatırımcı talebinin azalmasıdır. Küreselleşme ve dijitalleşme global düzeyde sermaye hareketliliğini oldukça kolaylaştırmış ve artırmıştır. Bu haliyle ölçeği ne olursa olsun tüm anonim şirketlerin yabancı piyasalardan yeni yatırımcılar bulma imkânı da artmıştır. Bu noktada finansal tabloların güvenilirliği, şirketlerin kurumsal görünimleri gibi unsurlar ile şirket hakkında olumlu algılar oluşturulacaktır.

Diğer yandan bir şirketin denetimsiz kalması, şirket içi suiistimallerin artmasına yol açabilecektir. Örneğin denetimsizlik; şirkete ait nakit ve nakit benzeri dönen varlıkların, araç, arazi, bina gibi maddi duran varlıkların usulsüz bir şekilde kullanılmasına veya bu varlıkların korunması için gereken özenin gösterilmemesine dolayısıyla şirketin zararına neden olabilecektir. Aynı zamanda denetimsizlik, şirketin varlıklarının korunmasına yönelik kontrollerin değerlendirilmesine, geliştirilmesine yönelik tedbirlerin alınması yönündeki çabaları boşa çıkarabilmektedir. Bordro dolandırıcılığı, varlık suiistimali, mali bilanço sahtekârlığı, fikri mülkiyet hırsızlığı, çevrimiçi bankacılık, faturaların tahrif edilmesi, vergi dolandırıcılığı, veri hırsızlığı, yaygın örnekler olarak değerlendirilebilir.¹⁶⁰

Şirketlerde denetimsizliğin diğer bir sonucu da hatalı kayıtların tespitin yapılamaması ile şirketin gelir ve giderlerini düzgün bir şekilde tespit edilememesi olacaktır. Şirket gelir ve giderlerinin düzgün bir şekilde tespit edilememesi, yani şirketin mevcut durumunun tam anlamıyla tespit edilememesi şirketin geleceği ile ilgili karar alma süreçlerini olumsuz etkileyecektir. Bunun yanı sıra şirketin karşı

¹⁶⁰ <https://ensscpa.com/9-most-common-types-of-business-fraud/> Erişim Tarihi:25.04.2021.

karşıya olduğu risklerin tespit edilememesi şirketin stratejik hedeflerine ulaşmasını engellemektedir.

Denetimsiz kalan şirketlerde başka bir sorun, karar süreçlerinde kullanılması gereken tam ve doğru bilgilerin gereği gibi temin edilememesidir. Söz konusu bilgilerin temin edilememesi; şirketin kullandığı kaynakların etkinlik ve verimliliğinin gereği gibi ölçülememesine ve şirket faaliyet ve programlarının öngörülen şekilde icra edilip edilmediğinin tespitinin zorlaşmasına neden olacaktır.

Şirket için mahzurlu olacak durumlardan biri de şirketin işlem ve süreçlerinin denetiminin yapılmamasıdır. Bu durum işlemler ile şirket politikaları (Yönetim, Üretim, Finansman vb.) arasındaki uyumu güç hale getirecektir. Dolayısıyla şirketin pazarlama, üretim ve satın alma, insan kaynakları, finansman ve muhasebe, araştırma-geliştirme, iş güvenliği politikaları bu durumdan olumsuz etkilenecektir.

Diğer yandan denetimin yapılamaması, şirketin vergi öncesi karının düzgün bir şekilde tespit edilememesine, olası bir vergi denetiminde şirketin vergi cezası almasına neden olabilecektir. Aynı zamanda şirketin vergi öncesi karının düzgün hesaplanmadığı yönünde kamu otoriteleri nezdinde oluşacak olumsuz kanaat, şirketin vergi denetimleri ile daha sık karşılaşma olasılığını artıracaktır. Öte yandan şirketler üzerindeki kamu denetimi sadece vergi denetimi ile sınırlı değildir. Şirketler, aynı zamanda diğer yasal düzenlemeler kapsamında da denetime tabi tutulmaktadır. Örneğin anonim şirketler ticaret kanunu, sosyal güvenlik kanunu, iş kanunu vb. mevzuat kapsamında da yasal denetime tabi tutulabilmektedir. Bu konulardaki eksiklik ve aksaklıkların denetim aracılığı ile önceden ortaya çıkarılmaması şirketin bu tür denetimler sonucunda ceza almasıyla sonuçlanabilir.

Şirketler nezdinde denetim yapılmamasının diğer bir etkisi kamu kurumları üzerinedir. Örneğin denetim yapılmayan şirketlerde kamu denetçisinin denetim çalışmalarının kapsamı genişlemekte, denetim yükü de artmaktadır. Şirkette herhangi bir denetim olmadığı için kamu denetçisi şirkette yaptığı denetimlerde daha önce yapılmış olan denetim çalışmalarından yararlanma imkânı bulamayacaktır. Bu

durumun yaygın bir hal alması, kamu kurumlarının denetim yükünü ve kamu denetim maliyetini artıracaktır. Benzer durum adli merciler için de geçerlidir. Zira denetim çalışmaları bazı durumlarda bu mercilere yargılamaya yardımcı olabilecek bilgiler sunmaktadır.

Bütün bunların yansısı denetim, işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine ve bu anlayışın gelişmesine önemli katkılarda bulunmaktadır. Kurumsal yönetim, şirketin kurumsal başarısına ve ekonomik büyümesine katkıda bulunur. Kurumsal yönetimin beraberinde getirdiği güçlü kurumsal yönetim yatırımcılara güven telkin eder ve bunun sonucunda şirket, sermayesini verimli ve etkili bir şekilde artırır. Aynı zamanda kurumsal yönetim, şirketin sermaye maliyetini düşürür. Diğer yandan kurumsal yönetim, şirketlerin hisse senetlerine olan ilgiyi arttıracığından şirketlerin hisse senedi fiyatları yükselecektir. Başarılı kurumsal yönetim; aynı zamanda israfı, yolsuzluğu, riskleri ve kötü yönetimi en aza indirir. Şirketin herkesin çıkarlarına en uygun şekilde yönetilmesini sağlar. Markalaşmaya, markaların gelişmesine yardımcı olur. Denetimsizlik, şirketlerde kurumsal yönetimin yerleşmesini ve gelişmesini sekteye uğratabilmekte dolayısıyla şirket, kurumsal yönetimin sağlayacağı katkılardan mahrum kalabilmektedir¹⁶¹

Şirketlerde denetimsizliğin bir diğer etkisi de şirketlere kredi veren kurumlar üzerindedir. Bilindiği üzere kredi veren kurumların kredi süreçleri çoğunlukla güvenilir bilgi ve teminatlara bağlıdır. Denetimsizlik kredinin kullanılacağı alanlarda riskleri artıracığından kredi kullanma işlemlerine ilişkin belirsizlikler artacak ve bu sürece ilişkin prosedürler karmaşık bir hal alacaktır. Şüphesiz ki bu durum kredi kullandıranlar ve kullananlar için maliyet ve iş yükü anlamına gelmektedir. Bunun yanında denetim, yatırım kararlarının alınması aşamasında küçük tasarruf sahiplerinin ihtiyaç duyduğu bilgileri onlara vermektedir. Bu haliyle denetimsizlik, söz konusu tasarruf sahiplerinin yatırım kararı alma süreçlerini olumsuz etkileyecektir. Bu durum, ülkedeki küçük tasarruf sahiplerinin korumasız hale

¹⁶¹ <https://www.managementstudyguide.com/corporate-governance.htm> Erişim Tarihi 24/04/2021.

gelmesine ve gereği gibi yatırıma yönelmeyen küçük tasarrufların ekonomiye kazandırılmamasına neden olabilecektir.

Bir başka olumsuz durum da şirket devir ve satın alma süreçlerinde karşımıza çıkmaktadır. Şirketler belirli gerekçeler ile şirket satın alma işlemi yaparlar. Satın alma işlemi genellikle, yeni müşterilere ulaşmak, rekabet gücünü artırabilmek, maliyetleri düşürebilmek ve yeni yetkinlikler elde etmek amacıyla yapılmaktadır.¹⁶² Denetim bu süreçlerde taraflara önemli nesnel bilgiler sunmaktadır. Şirket satışı veya şirket birleşmeleri, nadir yapılan faaliyetler olduğu için çok az yöneticinin bu tür bir tecrübesi vardır. Şirketi değerinin altında satma riskinin yanında, uzayan görüşmelerin belirsizliğe neden olması şirketin karşılaşılabileceği diğer bir riskli durumdur. Şirket satışında iki tarafın da mağdur olmaması için bu aşamada denetimin sunacağı güven artırıcı bilgiler önemli hale gelmektedir. Bu nedenle denetimsizlik, şirketin benzer risklerle karşılaşma olasılığını artırır.

Bir başka yönüyle şirketlerin denetimsiz kalması şirketle ile iş ilişkisi olan müşterilerin, tedarikçilerin alıcıların vb. tarafların güvenilir bilgi ihtiyaçlarını karşılayamamalarına neden olabilmektedir. Bu durum ticari hayata ilişkin belirsizliklerin artmasına, güvensizlik ortamının oluşmasına neden olabilmektedir.

Bununla birlikte, denetim sendikal faaliyetler kapsamında da ücret ve sosyal yardım pazarlığında taraflara nesnel bilgiler sunulmaktadır. Bu haliyle denetimsizlik de ücret ve sosyal yardım pazarlığına taraf olanların ihtiyaç duydukları bilgiyi elde edememelerine ve mağdur olabilmelerine neden olabilecektir. Bir başka deyişle ücret ve sosyal yardım talebinde bulunan kişilerin haksızlığa uğrama ihtimalleri artacaktır.

Görüleceği üzere denetimsizliğin mikro ölçekte şirket, şirket yönetimi, yatırımcı, ortak, müşteri vb., makro ölçekte ise finansal piyasalar büyümesi ve derinleşmesi, ekonomik büyüme ve gelişmenin sağlanması, ticari hayatın güveni üzerindeki olumsuz etkileri çok yönlü ve oldukça fazladır.

¹⁶²Yılmaz Argüden, Şirket Birleşimlerinde İnceleme Aşaması, <https://arguden.net/makale/sirket-birlesmelerinde-inceleme-asamasi/>, Erişim Tarihi: 24/04/2021

Anonim şirketlerde denetim organının kaldırılması Türkiye’de acı sonuçlara yol açmıştır. Türkiye basını tarafından Çiftlik Bank olarak bilinen Çiftlik Bilgi İşlem Bilişim Tarım Hayvancılık Ticaret Limited Şirketi, Fame Game Hayvancılık Sanayi AŞ, Kıbrıs’ta bulunan Famegame Software Ltd. Şti adlı şirketlerin karıştığı skandallar önemli bir örnektir. Birkaç yıl içerisinde 500 bine yakın kişiden 1 milyar TL’ye yakın para toplayan adı geçen şirketin, denetim organı bulunmamaktadır. Şirkette denetim yapılmamış olmasından dolayı ne kadar para toplandığı, bu paralarla yapılan yatırımların gerçek olup olmadığı, varlıkların değerlemesinin muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı gibi konularda ortaklar ve kamu bilgi sahibi olamamıştır.¹⁶³

Nitekim daha sonraki dönemde gelişmeler; Çiftlik Bank yöneticileri tarafından toplanan paranın şahsi hesaplara aktarıldığını, gayrimenkullerin muhasebe kayıtlarına yüksek değerlerde kaydedildiğini, giderlerin şişirilerek şirket varlıklarının kötüye kullanıldığını ve şirkette herhangi bir somut denetimin yapılmadığını göstermiştir.¹⁶⁴ Somut olayda denetimin bulunmamasına dair çarpıcı örnekler bulunmaktadır. Şirket yöneticisi, şirketin varlıklarını ciddi şekilde suiistimal etmiştir. Şirkete para yatıran kişiler, küçük tasarruf sahipleri şirketin gidişatı hakkında herhangi bir bilgiye ulaşamamış ve tasarruflarını kaybetmişlerdir. Yine şirket ile ticaret yapan diğer firmaların alacaklarının tahsili imkânsız hale gelmiştir. Dolayısıyla bu noktadan hareketle söz konusu şirketlerde denetim yapılması, bu tip kötüye kullanımların önüne geçilebileceğini göstermektedir.

2.2.5.6.Denetim Organının İç Denetim ve Bağımsız Denetim ile İlişkisi

Bilindiği üzere bağımsız denetim, işletmenin faaliyetlerine ilişkin belge ve bilgilerin, önceden belirlenen kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, ilgili belge, bilgi ve kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucunun ilgili kullanıcılara raporlanması sürecini ifade etmektedir.

¹⁶³<https://www.ahaber.com.tr/galeri/yasam/ciftlik-banktan-sadece-geriye-bu-kaldi/24.>, Erişim Tarihi: 25/04/2021.

¹⁶⁴ <https://www.sozcu.com.tr/2021/yazarlar/ismail-saymaz/ciftlik-bankin-tezgahini-bozan-kaymakam-6239010/> Erişim Tarihi:25/04/2021.

Bununla birlikte iç denetim, işletme veya kurumu ile arasında, kurum içerisinden yahut dışından sürekli bir istihdam ilişkisi bulunan sürekli olarak iç denetçi statüsünde hizmet veren kişiler tarafından sunulabilen, işletmenin finansal ve finansal olmayan nitelikteki tüm faaliyetlerinin inceleyen bir denetim türüdür.¹⁶⁵

Tanımlar dikkate alındığında 6762 sayılı Kanun kapsamında denetim organınca yapılan denetimi, finansal ve finansal olmayan nitelikteki faaliyetlerin incelemesi, denetçi ile işletme arasındaki istihdam ilişkisi, denetimin sürekliliği gibi özellikleri bakımından ilk bakışta iç denetim ile benzeştirmek mümkündür. Ancak 6762 sayılı Kanunda yer alan denetim organı tarafından yapılan denetim, yasal olarak zorunlu bir denetimdir. Bu haliyle söz konusu denetim, ihtiyari olan iç denetimden farklılaşmaktadır. Ayrıca söz konusu denetimin kapsamı kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Bu haliyle de kapsamı üst yönetim tarafından belirlenen iç denetimden ayrılmaktadır. Yine denetim sonrasında hazırlanan raporların üst yönetime değil de genel kurulda ortakların bilgisine sunulması, denetimin şirket üst yönetimine adına değil de genel kurula adına yapılması, denetçilerin atanması ve ücretlerinin belirlenmesi, görevden alınması yetkilerinin üst yönetime değil de şirket genel kurulunda olması, söz konusu denetimin iç denetimden ayrılan diğer yönleridir. Söz konusu denetimi bu yönleri ile de bağımsız denetimle benzeştirmek mümkündür. Bu haliyle 6762 sayılı Kanun kapsamında yapılan denetimi salt bağımsız denetim veya iç denetim olarak tasnif etmek mümkün değildir.

¹⁶⁵ Kavut vd. a.g.e, s.37

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM ORGANI BULUNMAYAN ANONİM ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde öncelikli olarak araştırmanın konusuna, amacına ve önemine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Ardından çalışmanın kapsamı ve kısıtlarına yer verilmiştir. Araştırmanın yöntemi, veri toplama tekniği, araştırmanın anakütlesi ile ilgili bilgilere yer verilerek araştırma verilerinin analizi yapılmıştır. Araştırma sorularının belirlenmesi ile oluşturulan başlıklar altında yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular ile erişilen sonuçlar ortaya konulmuştur.

3.1.Araştırmanın Konusu ve Amacı

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda anonim şirketin denetim organının bulunması zorunluluktur. Dolayısıyla 6102 sayılı Kanun öncesinde bu şirketler için denetim zorunlu olarak yapılmıyordu. Bu şirketlerin denetimsiz kalması gibi bir durum söz konusu değildi. Ayrıca Kanunun çeşitli maddelerinde denetim kuruluna rutin ve rutin dışı olarak şirketin hesap ve işlemlerini denetlemesi konusunda çeşitli görevler verilmişti. 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilen denetim organının etkinliği ve yetkinliği birçok eleştiriye konu olmaktadır. Ancak buna rağmen 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunun denetim konusundaki amir hükümleri şirket nezdinde şu veya bu şekilde bir denetimin yapılmasını sağlamaktaydı.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte anonim şirketler için öngörülen denetim siteminde köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Kanunun ilgili maddesinin ilk halinde tüm anonim şirketler bağımsız denetime tabi iken aynı maddeye eklenen 5. fıkra uyarınca kriterleri Cumhurbaşkanlığınca belirlenen anonim şirketler dışında kalan anonim şirketler, bağımsız denetimin dışında bırakılmıştır. Bu şirketlerin denetiminin nasıl yapılacağına ilişkin usul ve esasları belirleyecek olan ve Cumhurbaşkanlığınca çıkarılması gereken yönetmeliğin çıkmaması bu şirketlerin uzun bir süre denetimsiz kalmasına neden olmuştur. Ticaret Bakanlığında alınan veriler ışığında 31/12/2020 tarihi itibarıyla Türkiye'de mevcut anonim şirket sayısı yaklaşık 151.598'dir. KGK verilerine göre aynı tarih itibarıyla bağımsız denetime tabi

olan şirket sayısı 9.786'dır. Buna göre 31/12/2020 tarihi itibarıyla Türkiye'de mevcut 151.598 anonim şirketten yalnızca 9.786'sı için bir denetim mekanizması bulunmaktadır. Bunun dışında kalan yaklaşık 141.812 anonim şirket yeni düzenlemeler ile birlikte bir yandan denetim organını kaybetmiş, diğer yandan da gerekli düzenlemelerin yapılmaması nedeni ile denetimsiz kalmıştır.

Araştırmanın konusunu da mevcut durum karşısında şirket yönetiminin, şirket ortaklarının algılarının ne olduğu, şirket yönetiminin ve ortaklarının bu alanda yapılacak bir düzenlemeden beklentilerinin neler olduğunu ortaya koymaktır.

Ayrıca çalışmanın amaçlarını aşağıda yer verilen başlıklar altında gruplandırmak mümkündür:

Birinci amaç, anonim şirketlerin bünyesindeki denetim kurullarının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kaldırılması sonrasında anonim şirketler özelinde denetimsiz bir alan oluşup oluşmadığı, bunun şirket üzerine etkilerinin neler olduğuna ilişkin görüşlerin ortaya konulmasıdır.

İkinci amaç, denetim kurullarının kaldırılması sonrasında bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerde ortaklarının, şirketin yönetim kurulu üyelerinin mevcut denetimsizliğe ilişkin algıları, yeni durumun eski durumla maliyet-fayda, beklenti-gerçekleşen durumlar üzerinden araştırılmasıdır.

Üçüncü amaç ise, denetimsiz kalan bu şirketler için yeni düzenlemelerin geliştirilmesine, ayrıca bu şirketler için uygulanabilir ara bir denetim modelinin geliştirmesine, bu sayede ortakların, şirketlerin beklentilerinin karşılanmasına imkân tanınması konularına ilişkin görüşlerin ortaya konulmasıdır.

3.2.Araştırmanın Önemi

Ülkemizde faaliyet gösteren yaklaşık 151.598 adet anonim şirketten yaklaşık 9.786 adedinin bağımsız denetime tabi olduğu düşünülürse yaklaşık 141.812 anonim şirket gerekli yasal düzenlemelerin çıkarılmaması nedeni ile denetimsiz kalmıştır. Bu durumun şirket yönetiminden ortakların menfaatine, finans kuruluşlarından devlete kadar birçok alanda çok taraflı etkileri olmaktadır.

Bu çalışma, denetimsiz kalan bu alana ilişkin yeni düzenlemelerin geliştirilmesine, ayrıca bu şirketler için uygulanabilir ara bir denetim modelinin geliştirmesine, bu sayede ortakların dolayısıyla şirketlerin beklentilerinin karşılanmasına imkân tanıyacaktır.

Yine 6102 sayılı TTK'nın 397'nci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarıyla anonim şirketler denetim açısından iki kategoriye ayrılmıştır. Bunlardan birisi Cumhurbaşkanınca¹⁶⁶ belirlenen ölçütleri taşıyan anonim şirketlerin KGK tarafından yetkilendirilen kişiler tarafından bağımsız denetimi, ikincisi de Bakanlar kurulunca belirlenen kriterleri taşımayan anonim şirketlerin Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelik hükümleri gereğince denetlenmesidir. Bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerin denetlenmesine yönelik kanuni düzenleme 11.04.2013 tarihinde yürürlüğe girmesine karşın bu denetime ilişkin yönetmelik aradan yaklaşık on yıl geçmesine karşın Cumhurbaşkanınca çıkarılmadığından söz konusu denetim fiilen yapılamamaktadır. Çalışmanın bu yönüyle yasal düzenlemeye katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Ayrıca tez konusu çalışmanın bu alanda yapılacak diğer çalışmalara katkı sunacağı öngörülmektedir.

3.3.Araştırmanın Kapsamı

Çalışmada, firmalar için sektör bazında ayırtırmaya gidilmemiş, Türkiye'de faaliyet gösteren ve bağımsız denetime tabi olmayan A.Ş.'lerden faaliyet dönemi her iki Kanun dönemine denk gelen şirketler seçilmiştir. Araştırmaya söz konusu şirketlerin aynı dönemlere ilişkin tecrübeleri olan 10 yöneticisi ile 10 ortağı dahil edilmiştir.

Mülakat çalışmasına dahil edilmesi planlanan katılımcıların 10'u İstanbul ilinde faaliyet gösteren, 10'i İzmir ilinde faaliyet gösteren, diğer 10'u ise Ankara ilinde

¹⁶⁶ 02/07/2018 tarih ve 700 sayılı Kanunu Hükmünde Kararnamenin 192 nci maddesiyle maddenin dördüncü fıkrasında yer alan Bakanlar Kurulunca ibaresi "Cumhurbaşkanınca" şeklinde ve beşinci fıkrasında yer alan Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca" ibaresi yerine "Cumhurbaşkanınca" şeklinde değiştirilmiştir.

faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirket yöneticileri ve ortakları arasından seçilmiştir.

3.4.Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde araştırmaya dahil edilen örneklem, örneklemin nasıl belirlendiği, veri toplama yönetimi olarak derinlemesine mülakat yönetiminin tercih edilmesinin nedeni ve bu yöntemin tercih edilmesinin sunacağı katkı hakkında bilgilere yer verilmiştir.

3.4.1.Araştırmanın Örneklemi

Çalışmanın bu bölümünde araştırmaya katılan şirketlerin ortaklarına ve yöneticilerinin nasıl belirlendiğine yani araştırmanın örnekleminin nasıl belirlendiğine ilişkin bilgilere yer verilecektir. Araştırmada katılımcıların tecrübeleri ve bunların dışavurumları üzerinden sonuçlar elde edilmeye çalışılmıştır. Bir başka deyişle araştırmada katılımcıların tecrübeleri kendi bakış açılarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu yönüyle çalışma fenomenolojik araştırma niteliğindedir. Fenemolojik araştırmalarda, araştırmaya kimin konu edileceği hususu oldukça önem arz etmektedir. Ayrıca bu tür araştırmalarda örneklemin büyüklüğünden ziyade örneklemden temin edilecek bilginin kalitesi ön plana çıkmaktadır. Bu bağlamda yapılan araştırmada ilk elden, sübjektif bilgi elde edilmesi amaçlandığından, örnekleminin belirlenmesinde tesadüfi olmayan amaçlı örnekleme yöntemi tercih edilmiştir.¹⁶⁷

Amaçlı örnekleme yöntemi ile örnekleme dahil edilen katılımcılara ilişkin bilgiler Ankara Ticaret Odası, İstanbul Ticaret Odası, İzmir Ticaret Odası genel sekreterliklerinden temin edilmiştir. Katılımcılara ait iletişim bilgileri de ilgili odalardan alınmıştır. Temin edilen bilgiler doğrultusunda katılımcılarla görüşme yapılarak randevu talep edilmiştir. Aynı görüşmede katılımcılara çalışma hakkında açıklama yapılarak derinlemesine mülakat ve araştırma soruları ile ilgili kısaca bilgi verilmiştir. Görüşme taleplerimizden 20'si olumlu cevaplanmış, bu katılımcıların

¹⁶⁷ Türker Baş, Ulun Akturan, **Sosyal Bilimlerde Bilgisayar Destekli Nitel Araştırma Yöntemleri**, Ankara, Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., 2017, s.91-92.

iştiraki ile mülakatlar yapılmıştır. Katılımcılara yöneltilen sorular, ilgili literatürün taranması suretiyle oluşturulmuştur. Aynı zamanda katılımcılara yöneltilen mülakat soruları bu şirketlerdeki fiili durumu net bir şekilde ortaya konmaya dönük olarak hazırlanmıştır. Daha sonra kararlaştırılan tarihte katılımcılarla telefon üzerinden görüşmeler yapılmıştır.

3.4.2.Bir Nitel Araştırma Yöntemi Olarak Derinlemesine Mülakat

Dahil olduğu sosyal ve ekonomik sistemleri biçimlendiren insan aynı zamanda bu sistemlerden etkilenen bir varlıktır. Bu bağlamda insanı ve insanın var olduğu sosyal ve ekonomik olguları anlamaya yönelik derinliği olan çalışmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Kalitatif diğer bir deyişle nitel araştırma, insanın kendi sırlarını çözmek ve kendi çabasıyla biçimlendirdiği sistemlerin derinliklerini keşfetmek üzere geliştirdiği bilgi üretme yollarından birisidir.¹⁶⁸

Dolayısıyla nitel araştırma, derinlemesine araştırma gerektiren bu çalışmalara duyulan ihtiyaçtan doğmuştur denilebilir. Nitel araştırma, disiplinler arası bütüncül bir bakış açısını esas alarak, araştırma problemini yorumlayıcı bir yaklaşımla incelemeyi benimseyen bir yöntemdir. Üzerinde araştırma yapılan olgu ve olaylar kendi bağlamında ele alınarak, insanların onlara yükledikleri anlamlar açısından yorumlanır.¹⁶⁹

Bu doğrultuda, nitel araştırmanın amacı, insan davranışlarının temel sebeplerini ve bu davranışlara yönelten saikleri anlamaya çalışmaktır. Bu yönüyle, nitel araştırma, yüzeysel olmayanı, söylenmeyeni, dikkatten kaçanı, günlük hayatta farkına varılmayanı öne çıkartmayı ve bunlara anlam kazandırmayı amaçlar.¹⁷⁰ Sayılarla ifade edilemeyen verilerin toplanması, analiz edilmesi ve yorumlanması sürecini ifade eden nitel araştırma da elde edilen veriler kimi zaman araştırma

¹⁶⁸Murat Özdemir, “Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11, 2010, s. 323- 343.

¹⁶⁹ Remzi Altunışık., vd. **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı** (6. Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık, 2010, s.302

¹⁷⁰ Hüseyin Bal, **Nitel Araştırma Yöntem ve Teknikleri**, 1.b., İstanbul: Sentez Yayıncılık, 2016. s.72

grubunun algılarına ilişkindir. Algılara ilişkin veriler araştırma grubuna dâhil olan bireylerin süreç hakkında düşündüklerini ortaya koymaya yönelik verilerdir.¹⁷¹

Nitel araştırmanın kendine has birtakım özellikleri bulunmaktadır. Literatürde en yaygın olarak geçen özellikleri doğal ortama duyarlılık, araştırmacının katılımcı rolü, bütüncül yaklaşım algıların ortaya konması, araştırma deseninde esneklik, tüme varıma dayalı analizdir. Bu nedenle çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan derinlemesine görüşme yöntemi uygulanmıştır.

Son yıllarda sosyal bilimlerde derinlemesine mülakat yönteminin sıkça kullanıldığı bilinmektedir. Derinlemesine görüşme, araştırılan konunun bütün boyutlarını kapsayan, daha çok açık uçlu soruların sorulduğu ve detaylı cevapların alınmasını mümkün kılan, yüz yüze, birebir görüşülerek bilgi toplanmasına imkan veren veri toplama tekniğidir. Mülakat yoluyla daha detaylı bilgilerin az sayıdaki uzman kişilerden temin edilmesi mümkün olabilmektedir. Görüşmede araştırmacının amacı karşısındakinin duygu, bilgi, tecrübe ve gözlemlerine ulaşmaktır.¹⁷² Bu amaç doğrultusunda yapılan görüşmeler, “daha az yapılandırılmış olmalı, açık uçlu sorularla yürütülmeli ve deneklerin genel veya soyut düşüncelerinden ziyade araştırma konusuna yönelik belirli düşüncelerini tespit etmeye yönelik olmalı” ve bu doğrultuda gerçekleştirilmelidir.¹⁷³

3.4.3.Derinlemesine Mülakat ve Yarı Yapılandırılmış Soru Formu

Örnekleme oluşturan şirket yöneticileri ve ortakları ile derinlemesine mülakat gerçekleştirilmiştir. Araştırma çalışmasına 15 anonim şirketten 10 şirket ortağı ve 10 şirket yöneticisi katılmıştır. Araştırmaya katılan yönetici ve ortaklara yöneltilen sorular da katılımcıların serbest tepki vermesine olanak sağlayacak şekilde beş temel

¹⁷¹Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2008). **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri** (6. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.40

¹⁷²Hasan Hüseyin TEKİN, Nitel Araştırma Yönteminin Bir Veri Toplama Tekniği Olarak Derinlemesine Görüşme, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4163> Erişim tarihi 25/04/2021

¹⁷³GÜRBÜZ Sait, ŞAHİN Faruk, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 5.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018. S. 430

yarı-yapılandırılmış soru olarak yöneltilmiş ve derinlemesine bilgi edinilmesi amaçlanmıştır.

Yarı yapılandırılmış soru formunun ilk bölümünde şirket yöneticilerinin ve ortakların tanımlayıcı özelliklerini ortaya koymaya yönelik sorulara yer verilmiştir. Aynı bölümde genel bilgilendirmeyi amaçlayan açıklamalara da yer verilmiştir. İkinci bölümde ise şirket yöneticilerinin ve ortaklarının 6102 sayılı Kanun sonrasında oluşan fiili duruma ilişkin algılarını ve bundan sonraki süreçte şirketlerinin denetiminde beklentilerinin neler olduğunu ortaya koymaya dönük sorular katılımcılara yöneltilmiştir.

3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

3.5.1. Araştırmaya Katılanlara İlişkin Genel Bilgiler

Araştırmaya katılan şirket yöneticilerinin ve ortaklarının isimleri gizli tutularak tanımlayıcı genel bilgiler sırasıyla yaş, eğitim düzeyi, şirketle aralarındaki ilişkinin devam ettiği süre yani ortaklık ve yöneticilik tecrübeleri olmak üzere tasnife tabi tutulmuş, aşağıda yer verilen tablolarda sunulmuştur.

Tablo 3.1: Araştırmaya Katılan Yöneticilerin ve Ortakların Yaş Dağılımı

Yaş Aralığı	Araştırmaya Katılan Yöneticiler		Araştırmaya Katılan Ortaklar	
	F	%	F	%
30-40	-	-	1	10%
41-50	2	20%	3	30%
51-60	3	30%	2	20%
61-70	5	50%	3	30%
71 Yaş ve Üzeri	-	-	1	10%

Araştırmaya katılan yöneticilerin yaş dağılımına bakıldığında, yöneticilerin ağırlıklı olarak 61-70 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Buna göre **araştırmaya katılan ortakların % 50'si 60-70 yaş aralığındadır**. Bunu sırasıyla %30 ile 51-60 yaş grubundaki yöneticiler, %20 ile de 41-50 yaş aralığındaki yöneticiler takip etmektedir.

Ortakların yaş dağılımına bakıldığında ise, ortakların ağırlıklı olarak 41-50 yaş ve 61-70 yaş aralığında olduğu, katılımcıların %60'ının bu iki gruptan oluştuğu görülmektedir. Bunun dışında araştırmaya katılan ortakların %20'si 51-60 yaş grubu, %10'u 31-40 yaş grubu ve yine %10'u 71 ve üzeri yaş grubundadır.

Tablo 3.2: Araştırmaya Katılan Yöneticilerin ve Ortakların Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Araştırmaya Katılan Yöneticiler		Araştırmaya Katılan Ortaklar	
	F	%	F	%
Lise	3	30%	-	-
Ön Lisans	-	-	1	10%
Lisans	5	50%	8	80%
Yüksek Lisans	2	20%	1	10%

Araştırmaya katılan yöneticilerin ağırlıklı olarak lisans düzeyinde eğitime sahip oldukları görülmüştür. Buna göre araştırmaya katılan **yöneticilerin %50'sinin lisans düzeyinde eğitime sahip oldukları** görülmektedir. Bunun dışında, katılımcı yöneticilerin %30'unun lise düzeyinde, %20'sinin ise yüksek lisans düzeyinde eğitime sahip oldukları görülmüştür.

Katılımcı ortakların eğitim düzeyleri değerlendirildiğinde ağırlıklı olarak lisans mezunu oldukları görülmektedir. Araştırmaya katılan ortakların %80'inin

lisans, %10'unun yüksek lisans, kalan %10'unun ön lisans düzeyinde eğitime sahip oldukları görülmüştür.

Tablo 3.3: Araştırmaya Katılan Yöneticilerin ve Ortakların Şirkette Geçen Süreleri

Ortaklık, Yöneticilik Süreleri	Araştırmaya Katılan Yöneticiler		Araştırmaya Katılan Ortaklar	
	F	%	F	%
10-15 Yıl	3	30%	3	30%
16-20			2	20%
21-25	4	40%	4	40%
26 yıl ve üzeri	3	30%	1	10%

Araştırmaya katılan yöneticilerin şirketlerinde yöneticilik yaptıkları süreler dikkate alındığında, **bu sürenin ağırlıklı olarak 20-25 yıl olduğu** görülmektedir. Araştırmaya katılan yöneticilerden %40'ının 21-25 yıl arasında, %30'unun 10-15 yıl arasında, %30'unun ise 26 yıl ve üzeri bu görevi üstlendiği görülmüştür.

Katılımcı ortakların ortak kaldıkları süreler değerlendirildiğinde, bu sürenin ağırlıklı olarak 21-25 yıl olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan ortakların %40'ının 21-25 yıl arasında, %30'unun 10-15 yıl arasında, 'ü %20'sinin ise 16-20 yıl arasında, % 10'unun ise 26 yıldan fazla ortaklık tecrübesine sahip oldukları anlaşılmıştır.

3.5.2.Araştırmanın Bulguları

3.5.2.1.Araştırmanın Ortaklara Yönelik Bulguları

3.5.2.1.1.6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetime Duyulan İhtiyaca İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan ortakların ortağı bulundukları şirketlerde denetim yapılıp yapılmadığına ilişkin bilgilere ve denetime ihtiyaç duyup duymadıklarına ilişkin görüşlerine tablo 3.4’de yer verilmiştir.

Soru 1: 6102 sayılı Kanunu ile denetim kurulunun kaldırılmasından sonra şirketiniz nezdinde herhangi bir denetim gerçekleşmiş midir? Bu konuda bir ihtiyaç olduğunu düşünüyor musunuz? Bunu nedenleri ile açıklayabilir misiniz?

Tablo 3.4: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sonrası Denetim İhtiyacına İlişkin Katılımcı Ortak Görüşleri

Yanıtlar
<i>Yeni kanun döneminde şirketimizde herhangi bir denetim yapılmamıştır. Evet, düşünüyorum çünkü şirketin faaliyetlerine doğrudan katılmadığımız için yönetimin vermeyi istediği bilgilerle yetinmek zorunda kalıyoruz. Şirketin gerçek durumunu görmek, yönetimin düzgün iş yapıp yapmadıklarını öğrenmek için denetlenmesini istiyoruz. Bu sebeple her zaman denetime ihtiyaç duymaktayız. (K.O-1)</i>
<i>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sonrası şirketimizde herhangi bir denetim yapılmamıştır. Denetime ihtiyaç duymamızın temel sebebini şu şekilde ifade edebiliriz. Yöneticiler bilgi taleplerimizi karşılayabiliyor; ancak bu bilgilerin doğru olup olmadığını bilemiyoruz. Mesela yönetimin şirketle borçlanma yasağını ihlal edip etmediğini denetim olmadan görmemiz mümkün değildir. Açıkçası şirketimizde denetime ihtiyaç duyduğumuz halde bunun nasıl ve kim tarafından yapılacağını da bilmiyoruz. (K.O-2)</i>

<i>Şirketimizde yakın zamana kadar genel anlamda denetim yapılıyordu. Şirket dışından iki denetçimiz bulunuyordu. Bakanlığın uyarısı üzerine denetim organının kaldırılmış olduğunu farkına vardık. Şirketimizin denetlenmesinin usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi yasalara uygun hareket edilmesinin sağlanması bakımından önemli olduğunu düşünüyorum (K.O-3)</i>
<i>Evet denetim yaptırdık. Yeni düzenleme ile Şirketimizin denetim kurulu kaldırıldı. Şirketimizin diğer ortakları ile görüşerek yönetim kurulundan şirketin denetlenmesini talep ettik. Evet, bu konuda bir ihtiyaç olduğunu düşünüyorum. Şirketin işlem ve hesaplarını, finansal tablolarını güvendiğimiz bir mali müşavire denetlettirdik.(K.O-4)</i>
<i>Şirketimizde denetim kurulunun kaldırılması eksikliğini pek hissetmedik. Bu yüzden herhangi bir denetim yaptırmadık. Mevcut durumda şirketimizin mali müşavirinin bu konularda yeterli olduğunu düşündüğümüzden şirketin hesapları ile ilgili aklımıza takılanları müşavirimize soruyoruz. (K.O-5)</i>
<i>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sonrası şirketimizde denetim yaptırdık. Bu denetimi şirketin dışarıdan atanan üst düzey yönetimin performansını değerlendirmek amacıyla yaptırdık. Şirketimizin faydasına olduğunu düşünüyorum. Bildiğim kadarıyla bu raporun bir bağlayıcılığı yok. Ancak içimiz rahat etsin diye böyle bir çalışma yaptırdık.(K.O-6)</i>
<i>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sonrası şirketimizde denetim yaptırdık. Bunun nedeni kar dağıtımında haksızlık yapıldığına ilişkin kanaatimizdi. Konu ile ilgili olarak Ticaret Bakanlığına başvurarak kar dağıtımına ilişkin iş ve işlemlerin Müfettiş marifetiyle denetlenmesi istedik. (K.O-7)</i>
<i>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sonrası şirketimizde denetim yaptırdık. Şirket Müdürümüzün şirketin varlıklarını suiistimal ettiğine dair kanaatlerimiz vardı. Şirket araçlarının şirket faaliyetleri dışında kullandığını, şirketin nakit varlıklarını kullanıp tekrar yerine koyduğunu tespit ettik. Şirketimizin varlıklarını bilanço dışına</i>

çıkardığını bundan kazanç sağladığını fark ettik. Bu gerekçelerle denetime ihtiyaç duyduk. (K.O-8)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sonrası şirketimizde denetim yaptırmadık. Bu konuda bir ihtiyaç hissetmedik. Yönetim kurulu olağan genel kurul toplantılarında yıllık faaliyet raporlarında o yıl yapılan işlere ve şirketin gidişatına ilişkin genel bilgilere yer vermektedir. Ayrıca ortak sayımız az olduğu için şirketimiz için önemli olan konular genel kurul toplantılarında ayrıntılı olarak görüşülür ve karara bağlanır. Muhasebe, hesap kayıt işleri mali müşavirin bakacağı konular açıkçası bunları çok da anlayabileceğimizi düşünmüyorum. Biz genellikle mali müşavirin verdiği toplam verileri dikkate alıyoruz. (K.O-9)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında şirketimizde herhangi bir denetim yaptırılmamıştır. Bu konuda herhangi bir ihtiyaç olduğunu düşünmüyorum. Zira şirketimiz nispeten küçük ve ortak sayımız az bu haliyle şirketimizin hesaplarını ve faaliyetlerini kolayca takip edebiliyoruz. Ortaklığımız büyük oranda şahsi güvene dayanmaktadır. Bu konularda şirket yönetiminden yeterince bilgi temin edebiliyoruz. (K.O-10)

Araştırmaya katılan 10 ortaktan 7'si yani katılımcı ortakların % 70'i şirketlerinde denetim ihtiyaç duyduklarını doğrudan ve dolaylı olarak ifade etmişler, yine 10 ortaktan 6'sı yani katılımcı ortakların % 60'ı şirketlerinde denetim yaptırılmadığına dair bilgiler vermişlerdir. Katılımcı ortaklardan 1'i yani katılımcı ortakların %10'u denetim kurulunu kaldırıldığından haberi olmadığını, denetim kurulunun görevine devam ettiğini belirtmiştir. Katılımcılardan 4'ü, yani katılımcı ortakların % 40'ının 6102 sayılı Kanun sonrasında şirketlerinde çeşitli nedenlerle denetime ihtiyaç duyduklarını belirtmişlerdir.

Alınan cevaplara bakıldığında;

Şirkette neler olduğunu bilmek ve şirket yönetiminin kendilerine verdikleri bilginin güvenilirliği sağlamak, ortağı oldukları şirketlerin iş ve işlemleri hakkında bilgi almak ve şirketin iyi yönetilip yönetilmediği konusunda kanaat sahibi olmak,

usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi, şirketlerin hesapları hakkında bilgi almak ilk ve yaygın olarak karşımıza çıkan gerekçelerdir.

Üst düzey yönetimin performansını değerlendirmek, kar dağıtımında usulsüzlük olup olmadığını tespit etmek, şirketle borçlanma yasağı ihlal edilip edilmediğini tespit etmek, şirket varlıklarının suiistimal edildiğine dönük şüphelerin ortadan kaldırılması, daha özel sebepler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan araştırmaya katılan ortaklardan bazıları, yeni düzenlemeden sonra denetim yaptırmadıklarını bunun nedenlerinden birinin söz konusu denetimin kimin tarafından ne şekilde yapılacağının bilinmemesi, bir başka deyişle denetime ilişkin usul ve esasların belirlenmemiş ve denetimin hukuki niteliğinde belirsizlik olması şeklinde nedenlerde denetim yapılamadığı görülmüştür.

Diğer taraftan kimi katılımcılar denetim yoluyla elde edebilecekleri bilgileri şirket mali müşaviri ve yönetimden almaları nedeniyle şirketlerinde denetime ihtiyaç duymadıklarını belirtmişler. Ancak buralardan sağlanan bilgilerin güvenilirliğinin kişiler arasındaki şahsi güvene dayandığı anlaşılmaktadır. Diğer bir durumda ise, ortak sayısını az olmasının şirketin faaliyet ve işlemleri konusunda denetime olan ihtiyacı azalttığı, ortağın bilgiye ulaşmasını kolaylaştırdığı anlaşılmaktadır.

Mülakatta dikkat çekici bir bulgu, kaldırılmasına ilişkin düzenlemenin 2012 yılında yasalaşmasına rağmen denetim kurulunun faaliyetlerinin 2020 yılına kadar görevine devam etmesidir. Bu durum söz konusu şirketlerde yeni düzenlemeye intibak konusunda problemler olduğunu göstermektedir.

3.5.2.1.2.6102 Sayılı Kanun Öncesi Denetimin Etkinliğine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan katılımcıların, ortakları bulundukları anonim şirketlerde 6102 sayılı Kanun öncesinde yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin görüşlerine Tablo 3.5'da yer verilmiştir.

Soru 2: *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öncesinde şirketinizde yapılan denetim hakkındaki görüşleriniz nelerdir? Kalitesi konusunda görüşünüz nedir?*

Tablo 3.5: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Öncesinde Şirkette Yapılan Denetime İlişkin Katılımcı Ortak Görüşleri

Yanıtlar
<i>Eski kanun döneminde denetim kurulumuz ve kısmen de olsa etkinlikleri vardı. Denetim kurulu da genelde yine ortaklarımızdan oluşuyordu. Şirketle ilgili kafamıza bir şey takıldığında bu kişilere sorup danışabiliyorduk. Yine bunun yanında dönem dönem ortaklara raporlar verilmekteydi. Anlamadığımız bir şey olduğunda şirket muhasebecisine soruyorduk. Denetim kurulu üyeleri yakından tanıdığımız için de bize verdikleri bilgilere güvenmek zorunda kalıyorduk. (K.O-1)</i>
<i>Daha önceki kanun döneminde şirketimizin denetim kurulu vardı. Başka şirketlerde nasıldı bilmiyorum ama bizim denetim kurulu üyelerimizin denetim faaliyetlerini yürütecek teknik bilgi ve kapasiteleri yoktu. Bu yüzden o dönemde etkin bir denetim yapıldığını düşünmüyorum.(K.O-2)</i>
<i>Önceki Kanun döneminde şirketin denetim kurularının maalesef pek bir etkinliği yoktu. Hatırladığım kadarıyla denetim kurulu raporunu bile bizzat hazırlamıyorlardı. Bu rapor mali müşavirimiz tarafından hazırlanıyordu. Denetim kurulu üyeleri tarafından imzalanıyordu (K.O-3)</i>
<i>Eski Kanun döneminde şirketimizin denetimi etkin bir şekilde yapılmıyordu. Denetim kurulu üyelerimiz arasında denetim konusunda yetkin kişiler yoktu. Kafamıza takılan soruların cevabını alamıyorduk. (K.O-4)</i>
<i>Eski Kanun döneminde şirketimizde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütüldüğünü düşünmüyorum. Denetim kurulu üyelerimiz genellikle genel kurul toplantısından yaklaşık bir ay önce şirketin muhasebecisi ile bir araya gelir matbu form gibi olan denetim raporunu hazırlarlardı. Aslında denetim kurulu raporunu hazırlayan, onu anlamlı hale getiren kişi mali müşavirdi. Denetim kurulu sadece söz konusu raporları imzalamakla yetiniyordu. Zaten mali müşavirin hazırladığı bu raporu enine boyuna inceleyecek bir bilgileri de yoktu. (K.O-5)</i>

Eski Kanunu döneminde şirketimizin denetim kurulu çeşitli yollarla şirketi denetliyordu. Bunun etkili bir denetim olduğunu söyleyebilirim. Bahsettiğim dönemde denetim kurulunda bulunan kişiler denetim konusundan anlıyor ve Kanunun kendisine yüklediği görevleri titiz bir şekilde yerine getiriyordu. Sanırım durum biraz da o dönemdeki denetim kurulu üyelerinin görevleri hususundaki disiplinininden, bu görevlere verdikleri ehemmiyetten kaynaklanıyordu. (K.O-6)

Eski kanun dönemin yapılan denetimler açıkçası çok verimli değildi. Birçok konuda biz ortaklar olarak çalışma yapıp denetim kuruluna bildiriyorduk. Şirketin denetimi bir bakıma biz ortakların şahsi çabalarına kalmıştı. Birçok konuyu çok ileri aşamada hatta geri dönülemez aşamada fark ediyorduk. Şirket yönetimi varlıklarını suiistimal etmiş, bazı şirket varlıklarını çok düşük bedellerle satmıştı. Birçok mesele önce şikâyetle konu olmuş daha sonra mahkemeye intikal etmişti. Uzun bir mahkeme süreci olmuştu (K.O-7)

Eski Kanun döneminde yapılan denetimin etkin bir denetim olduğunu söylemek güç olur. O dönemdeki denetim kurulumuz şirketin faaliyetleri hakkında bilgi sahibi değildi. Karlı olacağını, ülkemize ve memleketimize fayda sağlayacağını düşünen birçok kişi şirketimize ortak olmuştu. Zamanla şirketin karlılığının artması hisselerimiz kıymetlenmesi gerekirken hisselerimiz sembolik rakamlara dönüştü. Şirketimizin hissesinin çoğunluğu biri ev hanımı olan belirli bir ailenin eline geçti. Açıkçası süreç buraya nasıl geldi anlamış değiliz. Etkin bir denetim kurulu ve iyi bir iletişim bizleri bu konularda yeterli bir şekilde aydınlatabilir. Bu konudaki mağduriyetlerin önüne geçebilirdi. (K.O-8)

Denetim kurulu tarafından yapılan denetim çok etkin bir denetim değildi. Bunun nedeni denetim kurulu üyelerinin denetim konusunda bilgilerinin olmamasıydı. Matbu bir form şeklinde hazırlanan denetim kurulu raporu şirketimizin mali müşaviri tarafından hazırlanmaktadır. Bu denetimler usulen yapılıyordu. Derinlemesine bir incelemeden ve yönetim kurulu olarak bize ve şirket ortaklarına

yeterli bilgi vermekten uzaktı. Bu haliyle denetim kurulu tarafından yapılan denetimin kalitesini düşük buluyorum. (K.O-9)

Genellikle şirket ortakları arasından seçtiğimiz denetim kurulu üyelerimizin denetim tecrübeleri az ve denetim faaliyetlerine ayıracak zamanları pek yoktu. Denetim kurulu tarafından hazırlanan raporlar, genel kurul toplantısından birkaç hafta önce hazırlanıyordu. Söz konusu raporlar bir günde hazırlanmaktaydı. Bu haliyle denetim kurulu tarafından hazırlanan raporların içerik ve derinlik bakımından zayıf olduğunu düşünüyorum. Bu tür denetim faaliyetlerinin ciddi yolsuzlukları ve suiistimalleri önlemede yeterli olamayacağını düşünüyorum. (K.O-10)

Görüşmeye katılan 10 ortaktan 9'inin, yani **katılımcı ortakların % 90'ının 6762 kapsamında gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin etkinliği olmadığı belirtilmiştir.** Katılımcılardan 1'i yani **katılımcı ortakların %10'u söz konusu denetimi etkin bulduğunu** belirtmiştir.

Bu denetimlerin etkin olmamasının temel nedeninin şirketin denetim kurulunda bulunan kişilerin denetim konusunda bilgi, birikim ve tecrübelerin yeterli olmamasından kaynaklandığı ifade edilmiştir.

Diğer yandan denetim kurulunun ve denetçilerin denetim konusundaki yetersizliğinin çoğu zaman şirketin mali müşaviri aracılığı ile telafi edildiği görülmüştür. Ayrıca denetim kurulunca hazırlanan raporların şirketin ortakları tarafından anlaşılmasında da güçlükler olduğu, bu noktadaki güçlüklerinde şirketin mali müşaviri aracılığıyla aşıldığı belirtilmiştir.

Ayrıca denetim çalışmalarının usulen gerçekleştirildiği, yüzeysel bir çalışmanın sonucu olduğu, bu denetimlerde denetim kurulunun etkinliğinin çok sınırlı olduğu, denetim kurulunun faaliyetlerinin çoğu zaman hazırlanmış raporlara imza atmaktan ibaret olduğu, yine yapılan denetimin şirkette gerçekleşen suiistimalleri zamanında ortaya koymak konusunda yetersiz kaldığı hususları katılımcılarca ifade edilen diğer hususlardır.

3.5.2.1.3.Denetimsizliğin, Ortakların Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanmasına, Şirketin Hesap ve Faaliyetlerine Olan Güveni Üzerine Etkilerine Yönelik Bulgular

Araştırmaya katılan ortakların ortağı oldukları anonim şirketlerin denetlenmemesinin şirketin hesap ve faaliyetlerine duyulan güven üzerine etkisi hakkındaki görüşlerine dair ifadeler Tablo 3.6’da yer verilmiştir.

Soru 3: *Şirketinizin denetlenmemesinin şirketin hesap ve faaliyetlerine duyulan güveni etkilediğini, sizlerin şirketle ilgili bilgi ihtiyacınızı karşılamada olumsuzluk yarattığını düşünüyor musunuz?*

Tablo 3.6: Şirketin Denetlenmemesinin Şirketin Hesap ve Faaliyetlerine Duyulan Güven Üzerine ve Ortakların Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanması Üzerine Etkileri Hakkındaki Katılımcı Ortak Görüşleri

Yanıtlar
<i>Denetimin yapılmamasının şirketin hesap ve faaliyetlerine olan güveni azaltacağını düşünüyorum. Eğer şirket denetlenirse en başta biz ortakların yönetime güveni artar. Denetimin olmadığı durumda ortaklar yöneticilerin ne yaptığını bilemez. Denetimsizlik ortaklarda ister istemez şirketin gidişatı ile ilgili bir şüphe oluşturur. Ayrıca bu durumda şirket ortakları ile yöneticiler arasındaki güven sadece karşılıklı insani ilişkilere dayanacaktır. Bunların yanı sıra denetim faaliyetleri sırasında üretilen yahut ortaya çıkarılan verilerin ortakların bilgi ihtiyaçlarının karşılanması bakımından önemli olduğunu, bu konuda pozitif etkiye sahip olduğunu söyleyebiliriz.(K.O-1)</i>
<i>Denetim faaliyetlerinin yapılmamasının şirketin hesap ve faaliyetlerine olan güveni azaltacağını düşünüyorum. Güven sadece şirket özelinde düşünülecek bir konu değil, güven hayatın birçok alanında önemli bir konu. Güven duymak için hayatımızda birçok şeyi test ederiz. Bir bakıma denetleriz ve sınarız. Bu anlamda şirketlerin denetlenmesinin de şirkete duyulan güvenin artması bakımından önemli</i>

görüyorum. Denetimin şirket hesaplarına ve faaliyetlerine olan güveni artırması bakımından önemli görüyorum. Ancak denetimin standartlarının olması, bu standartların da denetimin amacına uygun olması gerekmektedir. Standartları olmayan öylesine yapılan bir denetimin şirkete yarardan çok zarar getireceğini düşünüyorum. (K.O-2)

Denetim faaliyetlerinin yapılmamasının şirketin hesap ve faaliyetlerine olan güveni azaltacağını düşünüyorum. Özellikle denetimin, şirket hesaplarının şeffaflaşmasına katkı sağladığını düşünüyorum. Hesapların sorgulanabilir, açık ve anlaşılır olması biz ortaklar için çok önemlidir. Şirket hesaplarına ilişkin güven, işlerin doğru yapıldığının önemli bir göstergesidir. Aynı şeyleri şirket faaliyetleri için de söylemek mümkündür. Faaliyetlere güven duyulması ortaklar bakımından bir ibradır ve şirketin iyi yönetildiği, yönetimin basiretli, ehliyetli kişilerin elinde olduğu şeklinde yorumlanır.(K.O-3)

Denetimin yapılmamasının şirketin hesap ve faaliyetlerine olan güveni azaltacağını düşünüyorum. İşletmenin hesaplarının denetlenebilmesi, yani bir bakıma şirketin denetime açık olması, şirketin kendi hesaplarının doğruluğuna güvendiğinin bir göstergesidir. Tam aksine bir şirket ya da şirket yönetimi denetimden kaçırıyorsa hesaplarına güvenmiyordur. Bu durumda biz ortakların yönetime hesaplar konusunda güven duyması beklenemez. Aynı şey şirket faaliyetleri için de geçerlidir. Şirketin faaliyetlerinin denetlenmemesinin istenmemesi, faaliyetlerin denetime açık tutulmaması, şirket faaliyetlerinin gereği gibi yapılmadığının, şirketin faaliyetlerinde keyfi davranıldığının göstergesidir. Bu durumda da şirketin faaliyetlerine olan güveninin sarsılacağı açıktır. (K.O-4)

Denetimin yapılmamasının şirket hesaplarına ve faaliyetlerine olan güveni azaltacağını düşünüyorum. Şirket hesaplarının ve faaliyetlerinin denetlenmesi biz ortaklara güven verebilir. Ancak bu denetimi yapanların denetim konusunda uzman olmaları beklenir. Yani denetimin ve denetçinin kalitesi ön plana çıkmaktadır.

Bunlardan biri gerekli standartları taşııyorsa denetim faaliyetlerinin biz ortakların güven problemini bertaraf etmesi mümkün değildir. (K.O-5)

Denetim faaliyetinin şirket hesap ve faaliyetlerine olan güveni artıracağını düşünüyorum. Hesaplarla ilgili denetimin etkin olması için hesapları denetleyen kişi ya da kurumun bu konularda uzman olması ve en azından yeteri derecede bilgi sahibi olması gerekir. Faaliyetlere ilişkin denetiminde etkin olabilmesi için denetimi yapan kişi ya da firmaların şirketin faaliyetleri ve işlemleri mesela üretim, pazarlama ve satış departmanları hakkında yeterli bilgi ve uzmanlığa sahip olmaları gerekir. Ancak bu şekilde yapılacak denetim faaliyetlerinin şirkete gerçek anlamda katkı sunacağını ortakların şirket hesaplarına ve faaliyetlerine güveni artıracağını düşünüyorum.(K.O-6)

Denetim faaliyetlerinin şirketin hesap ve faaliyetlerine güveni artıracağını düşünüyorum. Denetim faaliyetinin, her hâlükârda biz ortaklardan daha bilgili ve uzman kişilerce yapılacağı düşünülürse, şirket ortaklarının şirket hesapları ve faaliyetleri hakkında bilgileri doğal olarak da şirkete güvenlerini artıracağı muhakkaktır. (K.O-7)

Ortaklar şirketteki konumları gereği şirketin hesaplarına ve faaliyetlerine ilişkin bilgileri zamanında ve yeterli bir şekilde alamamaktadır. Bu açıdan bakıldığında denetimin zamanlaması ve denetimin temin edebileceği bilgilerin yeterliliği de önem kazanmaktadır. Zamanında ve yeterli bilgi ile yapılan denetimin daha verimli olacağını ve ortakların şüphelerine daha iyi cevap vereceğini böylece şirketin hesaplarına ve faaliyetlerine ilişkin güveni artıracağını düşünüyorum. (K.O-8)

Şirketimizin ortak sayısı az olduğu için tüm ortaklar ve yönetim şirketin faaliyetlerinden tam anlamıyla haberdar oluyordu. Bu noktada denetimin bizim şirketimize elle tutulur bir faydası olduğunu söylemek güç olur. (K.O-9)

Denetimin yapılmamasının şirketin hesap ve faaliyetlerine olan güveni azaltacağını düşünüyorum. Ortakların şirket hesaplarına ve faaliyetlerine yönetim kurulu kadar

hâkim olması mümkün değildir. Denetim bu noktada devreye girerek ortakların yönetim kurulu kadar bilgi sahibi olmasına imkân tanır. Ayrıca denetim sayesinde ortakların bilgi ihtiyaçları karşılanacak ve iki grup arasındaki bilgi farklılığı azalacaktır.(K.O-10)

Görüşmeye katılan **10 ortak**tan **9'u**, yani katılımcı ortakların **% 90'ı denetimsizliğin şirket hesaplarına ve faaliyetlerine olan güveni azaltacağını, ortakların bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasında olumsuz etki edeceğini** ifade etmişlerdir. Araştırmaya katılan **ortaklardan 1'i**, yani **%10'u denetimsizliğin ortakların şirket hesaplarına ve faaliyetlerine olan güvene bir etkisi olmadığını** belirtmiştir.

Araştırmaya katılan ortaklar, şirket hesap ve faaliyetlerine olan güvenin artırabilmesi için denetimin, yeterli bilgiye sahip denetim konusunda uzman kişiler eliyle yapılmasını gerektiğini sıklıkla vurgulamışlardır.

Bununla birlikte, denetim yoluyla elde edilecek bilgilerin, muhataplarına zamanında ve yeterli bir şekilde ulaştırılması gerektiği, şirket içi iş işlem ve prosedürlerin buna uygun olması gerektiği araştırmanın önemli bulguları arasındadır.

Denetimin sağlayacağı bilginin, ortaklar ile yönetim arasındaki bilgi farkını azaltacağı, bir bakıma ortaklara şirket hakkında yönetim kurulu kadar bilgi sahibi olma imkânı tanıyacağı ifade edilmiştir.

Ortak sayısı az olan şirketlerde yönetimle ortaklar arasında bilgi paylaşımının kolay olduğu, bu nedenle denetimin bilgi ve güven verme fonksiyonuna ortakların çok önem atfetmemesi genel kanaatin dışında bir bulgudur.

3.5.2.1.4.6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Şirketin Denetimi üzerindeki Etkilerine Yönelik Bulgular

Şirket ortaklarının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun şirketin denetimi üzerindeki etkilerine Yönelik görüşlerine tablo 3.7'de yer verilmiştir.

Soru 4: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun şirketinizin denetimi üzerindeki etkisine yönelik görüşleriniz nelerdir?

Tablo 3.7: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Şirketin Denetimi Üzerindeki Etkisine Yönelik Katılımcı Ortak Görüşleri

Yanıtlar
<i>Yeni Kanun ile birlikte şirketimizde denetim konusunda bir boşluk oluştu. Çünkü önceden genel kurul toplantısında bir de denetçi seçiyorduk. Şimdi sadece yönetim kurulunu seçiyoruz. Onların da ne tür işlemler yaptığını tam olarak bilmiyoruz.(K.O-1)</i>
<i>Yeni Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra şirketimizde denetim kurulu seçmiştik. Denetim kurulunun kaldırıldığını bilmiyorduk. Açıkçası durumu sonradan öğrendik ve bu durum biz ortaklara biraz garip geldi. Yani kimi zaman ortağı olduğumuz şirkete yatırdığımız sermayenin korumasız kaldığını düşünüyoruz. (K.O-2)</i>
<i>Şirketimizde denetim kurulunun kaldırıldığını çok sonradan öğrendik ve bu kurul, düzenlemeden epey sonra kaldırıldı. Dolayısıyla yeni düzenlemenin uygulamasına ilişkin bir kanaate sahip değilim.(K.O-3)</i>
<i>Denetim kurullarının yeni yasa ile kaldırılmasının olumlu ve olumsuz yönleri olduğunu düşünüyorum. Olumsuz yönünden bahsetmek gerekirse şirketi yönetimin keyfi hareket etmesini bir nebze de olsa engelliyordu. Yöneticileri dikkatli ve sorumlu davranmaya zorluyorlardı. Bu haliyle şirketimizin denetimsiz kaldığını düşünüyorum. Ancak diğer taraftan denetim kurulu üyelerimiz denetim konusunda yetkin değillerdi. Bu nedenle de genelde kendilerinden yeterli bilgi almıyorduk. Bu açıdan yerine daha iyi bir sitem getirilirse kaldırılmasının iyi olabileceğini düşünüyorum. (K.O-4)</i>
<i>Denetim kurulunun kaldırılması sonrasında şirketimizde denetim organı kalmamıştır. Ancak denetim kurulunun kaldırması şirketimizin denetimsiz kaldığı anlamına gelmiyor. Ortaklar olarak çeşitli yollarla şirketi denetlemeye denetlettirmeye çalışıyoruz. Kaldı ki denetim kurulunun olduğu dönemde de birçok</i>

konuda denetim kurulunu ortaklar olarak bizler uyarıyorduk. Problemleri gördüğümüz konulara denetim kurulunun dikkatlerini çekiyorduk.(K.O-5)
Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında şirketimiz denetimsiz kalmamıştır. Denetim kurullarının bulunduğu dönemde de şirketimizin denetim kurulu etkin bir şekilde çalışıyordu. Ortaklar olarak şirketin iş ve işlemleri hakkında bilgi sahibi olabiliyorduk. Şirketin mali müşavirinden aldığımız bilgiler ile bu eksikliği telafi etmeye çalıştık.(K.O-6)
Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında şirketimiz denetimsiz kalmıştır. Açıkçası genel kurullarda denetimin eksikliğini hissettik. Bir bakıma şirket yönetiminin başboş bırakıldığı gibi bir hisse kapıldık.(K.O-7)
Yeni düzenleme ile şirketimizin denetim kurulunun kaldırılması şirketimizin denetimsiz kalmasına neden olmuştur. Ortağı bulduğum şirkette sürekli olarak yapıldığını fark ettiğim hatalı iş ve işlemler ve yönetim kurulunun hesap verme yükümlülüğü hissetmeyerek keyfi davranışlarda bulunması bunun açık göstergeleri arasındadır. (K.O-8)
Yeni düzenleme ile denetim kurulu kaldırılmıştır. Ancak bu şirketin denetimsiz kaldığı anlamına gelmiyor. Şirketimiz az ortaklı ve şirketimizin hesapları ve faaliyetleri takip etmek incelemek kolay oluyor. Dolayısıyla ortağı bulduğum şirketin denetimsiz kaldığını söylemeyiz. (K.O-9)
Denetim kurullarının olduğu döneme göre ortağı olduğum şirketin denetimsiz kaldığını düşünmüyorum. Şirketimiz genel anlamda denetimsiz kaldığını düşünüyorum. Denetim kurullarını olduğu dönem ile denetim organı bulunmayan mevcut dönem arasında ciddi farklılıklar yok.(K.O-10)

Görüşmelere katılan **10 katılımcı ortaktan 6'sı yani katılımcı ortakların % 60'ı yeni düzenleme sonrasında ortakları oldukları şirkette bir denetim boşluğunu doğrudan ve dolaylı olarak** ifade etmişlerdir. Bu yönüyle ortaklar

yönünden şirketin denetimsiz kaldığı fikrinin yaygın olduğuna dair bulgular elde edilmiştir.

Görüşmelere katılan 10 katılımcı ortaktan 2'sinin yani katılımcı ortakların %20'sinin denetim kurulunun kaldırıldığı konusunda bilgi sahibi olmadığına yahut bu durumdan sonra haberdar olduklarına dair bulgular elde edilmiştir.

Yine katılımcılardan 1'i yani katılımcıların %10'u, ortağı bulunduğu şirkette düzenlemeden bağımsız olarak denetimsiz kaldığını ifade etmiştir. Bu algının, etkin olmadığı ifade edilen eski denetim anlayışından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

3.5.2.1.5.Ortakların, 6102 Sayılı Kanunun 397/5. Maddesi Kapsamında Yapılacak Düzenlemeye İlişkin Görüşleri

Araştırmaya katılan ortakların, 6102 Sayılı Kanunun 397/5. maddesi kapsamında yapılacak düzenlemeye ilişkin görüş ve beklentilerine Tablo 3.8'de yer verilmiştir.

Soru 5: 6102 sayılı kanunun 397/5. Maddesinde kapsamındaki anonim şirketlerin denetiminin yönetmelik ile düzenleneceği belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılacak düzenlemede anonim şirket denetiminin aşağıdakilerden hangisinin en uygun olacağını nedeni ile birlikte açıklayınız.

A) Bağımsız denetim

B) Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir denetimi

C) Denetim organı tarafından yapılan denetim

Tablo 3.8: 6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetim Tercihlerine Yönelik Katılımcı Ortak Görüşleri

Yanıtlar
Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yapılacak denetimin bizim için fayda maliyet bakımından en uygunu olacağını düşünüyorum.

En azından genel kurul toplantılarında şirketin hesaplarıyla ilgili rapor verilmesi faydalı olur. Ancak mali müşavirin yönetim kurulunun etkisinde kalma ihtimali var. Bu durum biraz sakıncalı duruyor. (K.O-1)

Bağımsız denetim olması gerektiğini düşünüyorum. Bunun nedeni ise denetim konusunda mali müşavirlerin yeterli olmadığı yönünde kanaate sahip olmamamdır. Denetimin muhasebe kayıtlarını tutmanın aynı şeyler olmadığını düşünüyorum. Denetimin bu alanda uzman kişilerce gerçekleştirilmesi gerektiğini düşünüyorum. (K.O-2)

Mali müşavirler tarafından yapılacak denetimin maliyet bakımından avantajlı olduğunu söylemek mümkündür. Ancak hesapları tutan kişiye aynı zamanda bunları denetleme yetkisi verilmesinin çelişkili olacağını düşünüyorum. Bu noktada şirkette yapılacak bir denetim faaliyetinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması gerektiğini, yine bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak denetim konusunda uzman kişilerce yapılması gerektiğini düşünüyorum. (K.O-3)

Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yapılacak denetimin daha iyi olacağını düşünüyorum. Genellikle Şirketimizin denetimi konusunda en çok zorlandığımız alan hesapların denetimi oluyor. Mali müşavirin şirketin hesaplarına dönük denetimleri gereği gibi yapacağını düşünüyorum. (K.O-4)

Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yapılacak denetimin en uygunu olacağını düşünmekle birlikte denetimin kapsamını, amacı, standartları gibi konuların önemli olduğunun ancak bunların belirlenmesinden sonra denetimin kimin ya da kimlerin tarafından yapılması gerektiğinin ortaya konulabileceğini düşünüyorum. (K.O-5)

Şirketimiz nezdinde yapılacak bağımsız denetimin diğerlerine göre daha faydalı olacağını düşünüyorum. Yetkilendirilmiş Mali müşavirlerinin yeterliliği konusunda bazı belirsizlikler var. Bunların yeterliliğinin nasıl ölçüleceği, uygulamada

gerecekten yeterli olup olmayacakları konusu belirsiz görünmektedir. Ayrıca daha önce tecrübe ettiğimiz denetim organının yeterliliği ve buna bağlı olarak etkinliği, yine bu organın bağımsızlığı hususları problemliydi. Dolayısıyla bu seçeneğin tamamen değerlendirme dışı olduğunu düşünüyorum. Açıkçası uluslararası bilinirliği olan bir denetim firmasının yahut iyi bir referans listesi olan bir denetim firmasının raporunun, yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir tarafından hazırlanan rapordan daha güvenilir bulunacağını düşünüyorum. (K.O-6)

Denetim organı tarafından yapılacak bir denetimin şirket için daha faydalı olacağını düşünmekteyim. Denetim faaliyetlerinin denetim organı tarafından gerçekleştirildiği denetim kurulu şirket ve hesapları konusunda yeterli bilgiye ve bu konuları değerlendirmede yeterli donanımına sahipse denetimin etkin olacağını ve asıl amacına hizmet edeceğini düşünüyorum. Mali müşavirler tarafından yapılan denetimin bağımsızlığı, yönetim kurulu ile aralarında bağımsızlıklarını zedeleyecek ilişkilerin gelişmesi kuvvetle muhtemel görünüyor.(K.O-7)

Denetim Organı tarafından yapılacak bir denetimin faydalı olacağını düşünüyorum. Çünkü dışarıdan gelen denetçinin bir ortak kadar şirketin faaliyetlerine hâkim olmayacağını düşünüyorum. Denetim organına dışarıdan teknik bilgisi olan biri atanabilirse denetim kurulunun bilgi eksikliği ve tecrübesizliğinin yaratacağı yan etkiler bertaraf edilebilir. Böylece etkin bir denetim sağlanabilir.(K.O-8)

Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yapılacak denetimin diğerlerine göre daha iyi olacağını düşünüyorum. Çünkü denetim organı marifetiyle yapılan denetimin etkinliği ortada, ortakların dolayısıyla ortaklardan oluşan bir denetim kurulunun şirket hesaplarına hâkim olması pek mümkün değil. Hesapları bilseler de ustaca yapılmış bir yolsuzluğu anlamaları pek mümkün değildir. Diğer taraftan duyduğumuz kadarıyla bağımsız denetim hizmetlerinin bedelleri yüksek, ortağı olduğum şirketin bu maliyete katlanmak isteyeceğini düşünmüyorum. Bu yönleri düşünüldüğünde yetkilendirilmiş yeminli ve serbest

muhasebeci mali müşavir tarafından yapılacak denetimin diğerlerine göre daha iyi olacağını düşünüyorum. (K.O-9)

Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yapılacak denetimin diğerlerine göre daha iyi olacağını düşünüyorum. Bağımsız denetime kolay bir şekilde ulaşabileceğimizi ve bunun Türkiye'nin her yerinde kolay ulaşılabilir olacağını düşünmüyorum. Ankara, İzmir, İstanbul vb. büyükşehirlerde bu firmalara kolayca ulaşılabilir ama diğer küçük illerde bu tür bir denetimi yaptırmak isteyenler için bu hizmeti almak zor olabilir. Nispeten küçük ölçekli olan anonim şirketlerin ortaklarının bağımsız denetim faaliyetlerinin maliyetlerine sıcak bakmayacağını düşünüyorum. (K.O-10)

Görüşmeye katılan **10 ortaklardan 6'sının, yani katılımcı ortakların % 60'ının şirketlerinin denetiminde yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir tercih ettikleri gözlemlenmiştir.** Bunun tercih edilmesinde en önemli unsurun maliyet olduğu gözlemlenmiştir. **Yine katılımcı ortaklardan 2'si yani katılımcıların %20'si bağımsız denetimi tercih etmişlerdir. Bu kategorilerin dışında ortakların 2'si yani %20'si ise denetim organı tarafından yapılacak denetimi tercih etmişlerdir.**

Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşaviri şeklinde tercihte bulunan ortakların denetçilerin bağımsızlığına ilişkin çekinceleri olduğu gözlemlenmiştir.

Çerçevesi iyi belirlenmiş bir denetimin uzman ve bağımsız kişilerce gerçekleştirilmesinin daha iyi sonuçlar vereceği yönünde algı mevcuttur.

Bunun dışında katılımcı ortaklardan biri, denetimin muhasebeyi de kapsadığı ve profesyonel bir şekilde ele alınması gerektiğini ifade etmiştir.

3.5.2.2.Araştırmanın Yöneticilere Yönelik Bulguları

3.5.2.2.1.6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetime Duyulan İhtiyaca İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan yöneticilerin yöneticisi oldukları şirketlerde denetim yapılıp yapılmadığına ilişkin bilgilere ve denetime ihtiyaç duyup duymadıklarına ilişkin görüşlerine tablo 3.9’da yer verilmiştir.

Soru 1: 2012 yılından yürürlüğe giren 6102 sayılı Kanun ile denetim kurulunun kaldırılmasından sonra şirketiniz nezdinde herhangi bir denetim gerçekleşmiş midir? Bu konuda bir ihtiyaç olduğunu düşünüyor musunuz? Bunu nedenleri ile açıklayabilir misiniz?

Tablo 3.9: 6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetim İhtiyacına İlişkin Katılımcı Yönetici Görüşleri

Yanıtlar
<i>Yeni Kanunla birlikte şirketimizin denetim kurulu kalktı. Bu süreçte denetim kurulunun eksikliğini hissetmedik ve yaptırmadık. Çünkü daha önce yapılan denetimlerin elle tutulur bir faydası yoktu. Bunlar genelde usulen yapılan denetimlerdi. Evet, bazen denetim ihtiyacımız olduğunu hissettik. Çünkü bazen ortaklar, bazen de bankalar bizlerden denetim raporu gibi şeyler talep ettiler.(K.Y-1)</i>
<i>Denetim kurullarının kaldırılmasından sonra şirketimizde denetim yaptırma ihtiyacı hissettik. Yasal bir zorunluluk olmadığı halde önümüzü görebilmek, finansal kaynaklarımızın durumunu anlayabilmek adına bu çalışmayı özel bir denetim firmasına yaptırдық. Yaptırdığımız denetim sayesinde olası bir finansman krizini nasıl yönetebileceğimize ilişkin öngörü sahibi olduk. (K.Y-2)</i>
<i>Yeni Kanun ile birlikte denetim kurumumuzun kaldırılması sonrasında şirketimizde denetim yapılması konusunda ihtiyaç hissettik. Bu denetimi kendisine ve bilgisine</i>

güvendiğimiz bir mali müşavire yaptırarak. Denetim genel itibariyle muhasebe kayıtlarının düzgün tutulup tutulmadığı, vergisel yönden problemli iş ve işlemlerin olup olmadığına ilişkin bir denetimdi. Açıkçası şirketimizin mevcut durumunu, olası bir vergi incelenmesinde karşılaşılabilecek problemleri görmek amacıyla bu denetimi yaptırarak. (K.Y-3)

Yeni Kanunla birlikte denetim kurullarının kaldırıldığını bilmiyorduk. Bu konuda 2020 yılında yapılan uyarı sonrasında denetim kurumuzu tasfiye ettik. Dolayısıyla denetim kurumumuz bulunduğu için bu konuda herhangi bir ihtiyaç duymadık. (K.Y-4)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında herhangi bir denetime ihtiyaç duymadık. Şirketimizin muhasebeye ilişkin işlemleri ve vergisel işlemleri mali müşavir tarafından diğer işlemleri ise şirketin avukatı tarafından takip edilmektedir. (K.Y-5)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında herhangi bir denetime ihtiyaç duymadık. Denetimin görevlerini yönetim olarak biz yapıyorduk. Hesaplar, gider evraklarının ve defterlerin düzeni gibi konularda mali müşavirimizin de yardımı ile çalışmalar yapıyoruz. Yönetim olarak bizlerin biraz zamanımızı alsa da bu incelemeyi ya da denetimi ortaklara ve ilgili taraflara hesap verebilmek açısından, önemli görüyoruz. Bu tür çalışmaların şirketimize değer kattığını düşünüyorum. (K.Y-6)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında herhangi bir denetime ihtiyaç duyduk. Denetim kurumumuzun kaldırılmasından sonra bağımsız denetçi ile anlaştık. Kendisinden hesaplarımızı incelemesini hatalar varsa çıkarmasını istedik. Müşterilerimizle mutabakatlarımızda uyumsuzluklar vardı bu mutabakatların yapılması için denetim yaptırarak. Ayrıca stoklarımızın sayımı değerlemesi için denetim hizmeti aldık ve faydasını gördük. (K.Y-7)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında denetim yaptırmadık. Şirketimiz küçük olduğu ve ortak sayımız az olduğu için böyle bir denetime ihtiyaç duymadık. Şirketin

faaliyetlerine ve muhasebesine ilişkin bilgiler tüm ortaklara açıktır. İsteyen ortak istediği konu ile ilgili bilgiyi şirketimizin ilgili departmanından alabilir. (K.Y-8)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında denetim ihtiyacı hissetmedik ve yaptırmadık. Şirketimiz güçlü bir öz sermayeye sahiptir. Ortaklarımızla yönetimimiz arasında güçlü bir güven ilişkisi vardı. (K.Y-9)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında herhangi bir denetime ihtiyaç duymadık. Açıkçası ne ortaklarımızın bu yönde bir talebi oldu ne de biz bir ihtiyaç hissettik. (K.Y-10)

Görüşmeye katılan **10 yöneticiden 7'sinin, yani katılımcı yöneticilerin % 70'inin 6102 sayılı Kanunu ile denetim kurulunun kaldırılmasından sonra denetim ihtiyacı hissetmediklerini belirmişlerdir. 10 yöneticiden 3'ünün, yani yöneticilerin % 30'unun 6102 sayılı Kanunu ile denetim kurulunun kaldırılmasından sonra denetime ihtiyaç duyduklarını** ifade etmişlerdir.

Katılımcı **yöneticilerden 1'i yani katılımcıların % 10'u denetim kurulu faaliyetlerinin devam ettiğini,** kurulun kaldırıldığından haberleri olmadığını belirtmiştir. Bu durum, yeni düzenlemeye intibak sağlayamayan şirketlerin olduğunu göstermektedir.

Denetim kurulunun görevlerinin mali müşavir ve avukat eliyle yapıldığını, eski denetimin etkisizliği nedeniyle denetimin yokluğunu hissetmediklerini, ortakların ve diğer paydaşların denetim talebinde bulunmaması ifade edilen gerekçeler arasındadır.

Yönetim ile ortaklar ile arasındaki iletişim ve şahsi güvenin güçlü olması denetim gereksinimini azalttığı ifade edilmiştir.

Katılımcı **yöneticilerden 2'si yani katılımcı yöneticilerin %20'sinin denetime, hesapların ve işlemlerin incelenmesi noktasında ihtiyaç duydukları, şirketin mutabakatlarını sağlıklı bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla bu hizmeti aldıkları** anlaşılmaktadır.

3.5.2.2.2.6102 Sayılı Kanun Öncesi Denetimin Etkinliğine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan yöneticilerin yöneticilik yaptıkları anonim şirketlerde 6102 sayılı Kanun öncesinde yapılan denetim faaliyetlerine dair görüşlerine Tablo 3.10'da yer verilmiştir.

Soru 2: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öncesinde şirketinizde yapılan denetim hakkındaki görüşleriniz nelerdir? Kalitesi konusunda görüşünüz nedir?

Tablo 3.10: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Öncesinde Şirkette Yapılan Denetime İlişkin Katılımcı Yönetici Görüşleri

Yanıtlar
<i>Eski Kanun döneminde genel kurulda bazı ortaklarımızı denetim kuruluna seçiyorduk. Bunlar genel kurula sunmak üzere raporlar hazırlıyorlardı. Ancak teknik bilgi gerektiren muhasebe işlerinde denetim kurulu üyesi genellikle yetersiz kalıyordu. Görevleri genellikle birtakım sayımları yapmak ve defter ve belgelerin genel nizamını incelemekle sınırlıydı. Denetim kurulu, raporların hazırlanması aşamasında şirketimizin mali müşavirinden veya avukatından destek alıyordu. Bu açıdan düşündüğümüzde ortaklarımıza kısmi de olsa bir bilgi veriyordu. (K.Y-1)</i>
<i>Şirketimiz bünyesinde denetim kurulunun olduğu dönemde denetim kurulu raporunu çoğu zaman yönetim olarak biz şirketimizin mali müşaviri ile birlikte hazırlıyorduk. Denetim kurulu sadece imza atmak ile yetiniyordu. Bu açıdan bakıldığında önceki dönemde denetimin pek etkin olduğunu söylemek pek mümkün değil. (K.Y-2)</i>
<i>Yeni yasa ile denetim kurullarının kaldırılmasından önce şirketimizi denetim kurulu kâğıt üzerinde bir organdı. Bu kurul görevlerini usul olduğu üzere yerine getiriyordu. Açıkçası genel kurula rapor sunulması zorunlu olduğu için formaliteden bir rapor hazırlanıyordu. Yönetim, ortaklar ve denetim kurulu hepimiz</i>

bunun farkındaydık. Yani bahsettiğim tarafların bu denetimden bir beklentisi yoktu. (K.Y-3)

Denetim kurullarının kaldırılmasından önce şirketimiz bünyesinde bulunan denetim kurulu ortaklarımız arasından seçtiğimiz kişilerden oluşuyordu. Bunların herhangi bir denetim tecrübeleri yoktu. Ancak özverili bir şekilde çalışarak hesapları inceliyorlar ve tespit ettikleri hususları bize ve genel kurula bildiriyorlardı. Bu yönüyle ilgili dönemdeki denetimin tamamen etkin olmadığını söylemek pek mümkün değil, ancak nihayetinde bu denetim, denetim kurulu üyelerimizin bilgi, tecrübe ve kapasiteleri sınırlı kalıyordu. (K.Y-4)

Eski denetim siteminde denetim kurulu çok geriden geliyor ve yetersiz kalıyordu. Denetimin zamanında yapılmasının da önemli olduğunu düşünüyorum. Şirketimizde olan usulsüzlükleri yahut hataların çok geç farkına varıyorduk. Bu yönüyle denetimin biz sunacağı faydadan mahrum kalıyorduk. (K.Y-5)

Denetim kurullarının olduğu dönemde şirketimizde denetim yapılıyordu. Bu denetimin yeterli bir denetim olduğunu söylemek pek mümkün değil. Gerek denetimi gerçekleştirenlerin gerekse denetim anlayışı şirketin denetim ihtiyacını karşılamıyordu. Açıklamak gerekirse denetçi denetlenecek alanlara yabancıydı ve denetimin bir standardı, bir sistematiği yoktu. Ayrıca etkin bir denetim yapılabilmesi için şirkette bulunan işlem ve süreçlerinde denetime uygun yapıda olması gerekir. Böyle olmadığında denetimin ihtiyaç duyduğu veriler sağlıklı bir şekilde temin edilemez diye düşünüyorum. (K.Y-6)

Eski dönemde denetim kurulunun bir etkinliği yoktu. Bu denetimde belirleyici olan mali müşavirimizdi. Denetim kurulu raporları büyük oranda onun tarafından hazırlanıyor, denetim kurulu üyeleri tarafından imzalanıyordu. Bu açıdan denetimin çok işlevsel olduğunu söylemek pek mümkün değil. (K.Y-7)

Denetim kurulunun bulunduğu denetimin kalitesinin düşük olduğunu düşünüyorum. Bana göre bunun en önemli sebebi denetim kuruluna seçilen kişilerin denetim konusunda bilgi ve tecrübelerinin olmamasıdır. (K.Y-8)

Denetim kurumumuzun olduğu dönemde denetimin kalitesinin düşük olduğu düşünüyorum. Bu konu aslında çok yönlü ele alınması gereken bir konu, ilk olarak bu işin uzman kişilerce yapılması gerekir. Bu kişilerin ayrıca denetim yaptıkları sektöre uygun bilgi ve donanımına da sahip olması gerekir. Hizmet sektöründen bir şirkette yapılacak denetimle, imalat sektöründe yapılacak bir denetim arasında farklılıklar olması kaçınılmazdır. Dolayısıyla denetimin kalitesi, ilk aşamada denetçinin şirket hesaplarına ve şirketin bulunduğu sektörel uygulamalara olan hâkimiyetinden etkilenir. İkinci olarak denetimin uygulama alanının iyi olması gerekir. İşletmede içindeki süreçler, modern yönetim anlayışına uygun olmalı, denetimin ihtiyaç duyduğu sağlıklı veriyi makul sürede denetçiye sunabilmelidir. Bunun sağlanmaması denetimin çok zaman almasına etkinliğini kaybetmesine neden olmaktadır. (K.Y-9)

Denetim kurulunun bir etkinliği yoktu ve bırakın denetim kalitesini denetimden bahsetmek mümkün değildi. Ortak sayımız çok az olduğu için denetim kuruluna seçilen kişiler genelde usulen bu kurula seçiliyordu ve yönetim kurulu üyelerin yakınlarıydılar. Bağımsız olduklarını düşünmüyorum. Genelde yönetim kurulunun verdiği bilgileri olduğu gibi kabul ediyorlardı. (K.Y-10)

Görüşmeye katılan 10 yöneticiden 9'unun, yani **katılımcı yöneticilerin % 90'ı 6102 sayılı kanun öncesinde şirketlerinden denetim kurulu tarafından yapılan denetimin etkin bir denetim olmadığını, %10'u temsil eden 1 yönetici ise kısmen etkin olduğunu** ifade etmiştir.

Katılımcılar buna gerekçe olarak;

Denetimin yeterli denetim bilgi ve tecrübesi olmayan şirket ortakları tarafından yapıldığını,

Denetim kurulu üyelerinin bilgi ve tecrübelerinin olmaması nedeni ile söz konusu denetim kurulu raporlarının şirketin muhasebecisi veya avukatı tarafından matbu bir form olarak hazırlandığı ve derinlemesine bir incelemeye dayanmadığını,

Denetim kurulu üyelerinin denetim bilgi ve tecrübesinin tek başına etkin bir denetim için yeterli olmadığını, denetim kurulu üyelerinin aynı zamanda sektörel bilgilere de sahip olmamasının denetimin kalitesini etkilediğini,

Denetimin geriden geldiği, çoğu zaman geç kalındığı ve denetimden beklenen faydanın elde edilmediğini, belirtmişlerdir.

3.5.2.2.3. Denetimin, Ortakların Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanması, Şirketin Hesap ve Faaliyetlerine Olan Güveni Üzerine Etkilerine Yönelik Bulgular

Araştırmaya katılan yöneticilerin yöneticisi oldukları anonim şirketlerin denetlenmemesinin şirketin hesap ve faaliyetlerine duyulan güven ve ortakların bilgi ihtiyaçlarını karşılanması üzerine etkisi ve hakkındaki görüşlerine Tablo 3.11’de yer verilmiştir.

Soru 3: *Şirketinizin denetlenmemesinin şirketin hesap ve faaliyetlerine duyulan güveni etkilediğini, şirketle ilgili bilgi ihtiyaçlarının karşılamaında olumsuzluk yarattığını düşünüyor musunuz?*

Tablo 3.11: Şirketin Denetlenmemesinin Şirketin Hesap ve Faaliyetlerine Duyulan Güven ve Ortakların Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanmasına İlişkin Etkileri Hakkındaki Katılımcı Yönetici Görüşleri

Yanıtlar
<i>Evet, etkileyeceğini düşünüyorum. Ancak bu denetimin ehil kimseler tarafından yapılması durumunda daha faydalı olacağını düşünüyorum. Çünkü ehil kişiler tarafından yapılmayan denetimler bilgi eksikliğine şirket içinde yanlış anlaşılmalara ve huzursuzluklara neden oluyor. Bir de bu denetimler sonucunda elde edilen verilerin</i>

ortaklar tarafından doğru anlaşılması sorunu var. Ortakların anlamadığı bir denetim raporunun şirkete çok faydası olacağını düşünmüyorum. (K.Y-1)

Evet, etkileyeceğini düşünüyorum. Ortaklara hesap verilmesi açısından önemli görüyorum. Ortaklarımız ve biz şirketimizin gerçek durumunu görmek üzere denetim yaptırдық. Bu sayede şirketimizde olan hatalı iş ve işlemleri tespit ettik. Bunların tekrarlanmamasına ilişkin önlemleri ele aldık. Bunları ortaklarla paylaştık. Bu sayede ortaklarımızın bilgi ihtiyaçlarının karşılandığını ve ortaklarımızın şirketin hesap ve faaliyetlerine olan güvenin arttığını gözlemledik. (K.Y-2)

Pek etkileyeceğini düşünmüyorum. Şirketin hesap, işlem ve faaliyetleri ile ilgili gerekli bilgileri gerektiğinde muhasebe biriminden alınıyor. İsteyene bu konuda istediği bilgiler veriliyor. Bu yönüyle ortaklarımızın bilgi ihtiyaçlarının karşılandığını düşünüyorum. Dolayısıyla bu konuda pek sıkıntı çekmiyoruz. Ortaklarımız ve diğer taraflar arasında güvensizlik ortamı olduğunu düşünmüyorum. Ticari itibarımızın yüksek olması da bunun bir göstergesidir. Bunda şirketimizde hakim olan şeffaf yönetim anlayışımızın önemli bir etkisinin olduğunu düşünüyorum. Başta ortaklarımız olmak üzere çalıştığımız finans kuruluşları ve ticari faaliyetimiz bulunan diğer taraflarla yönetim kurulumuz arasında yüksek derecede güven tesis edilmiş durumdadır. Bu güvenin tesis edilmesi zaman içerisinde olmuş, ortaklarımız şeffaf yönetim anlayışımız dolayısıyla bize güvenmekte, finansal yönden kuvvetli olmamız finans kuruluşları ile aramızda güveni, ödeme disiplinimiz ve istikrarlı ticari faaliyetlerimiz çalıştığımız firmalarla aramızdaki güveni tesis etmektedir. (K.Y-3)

Denetim faaliyetlerinin ortakların bilgi ihtiyaçlarını karşılama konusunda önemli olduğunu düşünüyorum. Ancak denetim sonucunda elde edilecek verilerin bilgilerin sağlıklı veriler ya da bilgiler olması gerekmektedir.

Bu durum şirketin hesaplarına ve faaliyetlerine olan güvenin tesis edilmesi açısından da önemlidir. Yani şirketle ilgili güven ihtiyacı olan taraflar bu verileri şu veya bu şekilde temin edebilirler. Ancak bu verinin temin edilmesi kadar bu verilerin doğru ve güvenilir olması da önemli bir konudur. Mesela kimi durumlarda bazı şirketler finansal

kuruluşlara makyajlanmış finansal tablolar sunmaktadır ve bu tabloların gerçeği yansıttığını söylemek açıkçası zordur. (K.Y-4)

Ancak profesyonel anlamda ve markalaşmış bir denetim firması tarafından yapılacak bir denetimin ortakların güvenini karşılayabileceğini düşünüyorum. Denetimde en önemli husus, denetimin herkesi inandırabilecek kalitede güvenilir olmasıdır. Denetçi ve denetim hakkında şüphe varsa şirketin denetlemesinin ortaklara güven sunması, onların bilgi ihtiyaçlarını karşılaması biraz zordur. Bu açıdan bakıldığında şirketin denetlenmesi veya denetlenmemesinden ziyade bunun gereği gibi yapılması önemlidir.

Ayrıca finansal tabloları okuyamayan teknik bilgisi hiç olmayan ortaklara raporlar yabancı gelecektir. Muhataplarının anlayamadığı bir denetim raporunun bir fayda sağlayamayacağını düşünüyorum.

(K.Y-5)

Şirketin denetlenmemesinin ortak sayısı az olan ve ortaklarının birbirini yakından tanıdığı şirketlerde ortaklar aleyhine çok sakıncalı durumlar ortaya çıkaracağını düşünmüyorum. (K.Y-6)

Şirketin denetlenmemesinin, ortakların, şirketin hesap ve faaliyetlerine duyduğu güveni etkileyeceğini düşünmüyorum. Kişisel olarak güvendiğiniz kişilerle ortak olur şirket kurarsınız. Yani şirkete veya ortaklığa güven şirketin kuruluşundan itibaren mevcuttur. Şeffaf olduğunuz ve bilgi verdiğiniz sürece bunun değişeceğini düşünemiyorum. Bunun için denetim zorunlu değildir. Ortakların bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasında da aynı durum geçerlidir. Diğer yandan ortakların raporlarda yer verilen bilgileri ne kadar anladıkları da önemli bir konudur. (K.Y-7)

Şirketin denetlenmemesinin ortakların şirketin hesap ve faaliyetlerine olan güvenini etkileyeceğini düşünüyorum. Şirkette denetimin yaptırılması, denetim raporlarının hazırlayarak ortakların bilgisine sunulması aslında şirket yönetiminin kendi hesap ve faaliyetlerine güvendiğinin bir göstergesidir. Tersine durum ise yönetim kurulunun hesaplarına ve faaliyetlerine güvenmediği konusundaki özgüvensizliği göstermektedir.

Denetlenmeyen şirketin yöneticileri nasıl kendi hesap ve faaliyetlerine güvenmiyor ise ortaklarında şirketin hesap ve faaliyetlerine güvenmemesi o kadar doğaldır. (K.Y-8)

Denetim sonucunda hazırlanan raporlar ortakların bilgi ihtiyaçlarını sağlamada önemli rolleri üstlenir. Her ortak bilanço okuyamaz dolayısıyla denetim sayesinde şirket hesap ve faaliyetlerine ilişkin bilgiler detaylı bir şekilde incelenerek rapor haline getirilir ve ortakların bilgisine sunulur. Şirket ortaklarının bu incelemeyi yapma ve raporlama kabiliyetleri yoktur ve kendilerinden de beklenemez. (K.Y-9)

Evet, ancak bu etkinin kısmi olacağını düşünüyorum. İletişimin az olduğu, büyük ve çok ortaklı şirketlerin ortaklarının denetimsizlikten daha çok etkileneceğini düşünüyorum. Bizim gibi ortak sayısının az olduğu şirketlerde ortaklar arasındaki iletişim güçlü olduğu için ortakların bilgi eksikliği dolayısıyla güvensizliği daha az olacaktır. (K.Y-10)

Görüşmeye katılan **10 yöneticiden 6'sının, yani katılımcı yöneticilerin % 60'ının şirketlerinin denetimsizliğin şirketin hesap ve faaliyetlerine duyulan güveni etkilediğini, ifade etmişlerdir. Kalan % 40'ı temsil eden 4 yönetici ise güveni pek etkilemediğini** ifade etmişlerdir.

Denetimin kalitesinin ve denetim sonucunda elde edilen verilen güvenilirliği ortakların güveninin kazanılması ve bilgi ihtiyaçların karşılanması noktasında önemli olduğu elde edilen bulgular arasındandır.

Ortağı az olan şirketlerde güvenin tesis edilebilmesi, ortakların bilgi ihtiyaçlarının karşılanması bakımından denetimin rolü çok bariz görülmezken ortağı nispeten çok olan diğer anonim şirketlerde denetimin rolü öne çıkmaktadır.

3.5.2.2.4.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Şirketin Denetimi Üzerindeki Etkilerine Yönelik Bulgular

Şirket yöneticilerinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun şirketin denetimi üzerindeki etkilerine yönelik görüşlerine Tablo 3.12'de yer verilmiştir.

Soru 4: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun şirketinizin denetimi üzerindeki etkisine yönelik görüşleriniz nelerdir?

Tablo 3.12: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Şirketin Denetimi Üzerindeki Etkisine Yönelik Katılımcı Yönetici Görüşleri

Yanıtlar
<i>Şirketin denetlenmemesi gibi bir durum söz konusu değildir. Çünkü ortaklar gerek yönetim kurulu üyelerinden gerekse ilgili personelden bilgi alabilmektedir. Bir nevi şirket ortakların tamamı tarafından denetlenmektedir. (K.Y-1)</i>
<i>Şirketimizin denetim organı ortadan kalkmış, şirketimiz denetimsiz kalmıştır. İyi ya da kötü bir denetimin yapılması ortaklara güven veriyordu. (K.Y-2)</i>
<i>Şirketimizde uzun süredir denetim yapılamamaktadır. Bu durumun geriye ve ileriye dönük sonuçlarının ne olacağını açıkçası bilmiyoruz. Yönetim olarak ilgili dönemler için sorumluluğumuzun ne olacağını açıkçası biz endişelendirmektedir. (K.Y-3)</i>
<i>Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra şirket bünyesindeki denetim kurumuzu tasfiye ettik. Dolayısıyla yeni düzenlemeden sonra herhangi bir denetim organımız kalmadı. Bu alandaki eksikliğimizi dışarıdan aldığımız denetim hizmetleri ile kapattık. Dışarıdan alınan hizmetlerin daha faydalı olduğunu gördük. Her ne kadar şirketimiz kanunen denetimsiz kalsa da yeni durumu lehimize çevirerek verimlilik elde ettik.(K.Y-4)</i>
<i>Yeni yasa ile birlikte denetim kurumumuz kaldırılmıştır. Söz konusu denetim kurullarının etkinliği gerçekten çok düşüktü. Denetim raporlarında yer verilen bilgiler yetersizdi. Açıkçası bu nedenlerle denetim kurulunun eksikliğini pek hissetmedik. Ancak şirketimizin vizyonuna ve gelişmesine dönük bu hizmeti profesyonel bir hizmet olarak almak istediğimiz de denetim hizmetinin maliyeti bize ve ortaklara fazla geldi. (K.Y-5)</i>

Yeni yasa ile denetim kurullarının kaldırılması şirketimizde bir denetim ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Eski sistemin etkinliği tartışılabilir olsa da yönetim olarak fark edemediğimiz kimi hususları denetim kurulunun raporlarında fark ettiğimiz oluyordu. Eski dönemde kasa sayımı yapılıyordu. Defter ve kayıt düzenine ilişkin incelemeler yapılıyordu. Şikâyeti bulunan ortakların şikâyetlerine bu raporlarda yer veriliyordu. Bu yönleri ile faydalı olduğunu söylemek mümkün ancak profesyonel bir denetim hizmeti ile karşılaştırılmaz diye düşünüyorum. (K.Y-6)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında pek problem yaşamadık. Denetim kurulumuzun kaldırılmasının faydasını bile gördük. Şirketimizin eski denetim kurulu üyeleri hesaplardan ve denetimden pek anlamayan kişilerdi. Bu kişilere işin aslını anlatmaktan iş yapamıyorduk. Şirket ortaklarının da kafasını karıştırıyor, yönetim kurulunun çalışmalarını aksatıyorlardı. (K.Y-7)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında bu alanda çok ciddi bir eksiklik hissetmedik. Şirketimizin ortak sayısı az ve her ortak şirketin gidişatı konusunda bilgi sahibiydi. Ortaklarımızın çoğu da aile bireyleri olduğundan bu konuda pek ihtiyaç hissetmedik. (K.Y-8)

Denetim kurullarının kaldırılması sonrasında ciddi bir eksiklik yaşamadık. Çünkü denetim kurulu raporu şirketimizin avukatı tarafından hazırlanıyordu ve denetim raporu matbu bir evrakın hazırlanmasından ibaretti. Bu rapor yalnızca yasal zorunluluklar nedeniyle tanzim ediliyordu. Raporun bilgilendirme yahut usulsüzlüklerin tespiti gibi bir amacı yoktu. (K.Y-9)

Eski durum ile yeni durum arasında çok farklılık olmadı. Şirketimiz denetimsiz kalmış olsa da yönetim ve ortakların bu farklılığı hissettiğini düşünmüyorum. (K.Y-10)

Görüşmeye katılan **10 yöneticiden 7'sinin, yani katılımcı yöneticilerin % 70'inin 6102 sayılı Kanunla denetim kurullarının kaldırılmasından sonra şirketlerinin denetimsiz kaldığını düşünmemektedir.** Bunun dışında kalan **3**

yönetici yani katılımcı yöneticilerin %30'u şirketlerinin nispeten denetimsiz kaldığını düşünmektedir.

Katılımcıların cevaplarından denetimsizliğe dair algının eski denetim anlayışından önemli ölçüde etkilendiği, katılımcı yöneticiler, denetimin olduğu eski sistemle denetimsiz olunan dönem arasında ciddi bir farklılık bulunmadığını ifade etmişlerdir.

Katılımcı yöneticilerden biri denetim kurulu tarafından yapılan denetimi kısmen etkin bulduğunu, ancak bu denetimin profesyonel bir hizmetle karşılaştırılamayacağını ifade etmiştir.

Diğer bir katılımcı, yetkin kişiler tarafından gereği gibi yapılmayan bir denetimin şirkete zarar verdiğini, yönetimin faaliyetlerini sınırlandırdığını belirtmiştir.

Başka bir yönetici ise şirketlerindeki ortak sayısının az olması nedeniyle şirkette olup bitenden haberdar olduklarını söylemişlerdir.

3.5.2.1.5.Yöneticilerin, 6102 Sayılı Kanunun 397/5. Maddesi Kapsamındaki Yapılacak Düzenlemeye İlişkin Görüşleri

Araştırmaya katılan yöneticilerin, 6102 Sayılı Kanunun 397/5. maddesi kapsamında yapılacak düzenlemeye ilişkin görüş ve beklentilerine Tablo 3.13'de yer verilmiştir.

Soru 5: 6102 sayılı Kanunun 397/5. Maddesi kapsamındaki anonim şirketlerin denetiminin yönetmelik ile düzenleneceği belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılacak düzenlemede anonim şirket denetiminin aşağıdakilerden hangisinin en uygun olacağını nedeni ile birlikte açıklayınız.

A) Bağımsız denetim

B) Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci Mali müşavir denetimi

C) Denetim organı tarafından yapılan denetim

Tablo 3.13: 6102 Sayılı Kanun Sonrası Denetim Tercihlerine Yönelik Katılımcı Yönetici Görüşleri

Yanıtlar
<i>Diğer denetimler maliyetli olduğundan ortaklardan oluşan denetim kurulu tarafından yapılacak denetimin faydalı olacağını düşünüyorum. İşletme içinden ortaklardan oluşan bir denetim organının şirketle ilgili işlere daha hakim olacağı kanaatindeyim. Kendilerine ulaşılmasının kolay olacağını, teknik bilgi eksikliklerinin şirketimizin mali müşaviri aracılığıyla telafi edilebileceğini düşünüyorum. (K.Y-1)</i>
<i>İşletmenin hesapları açısından kayıtların tutulması, defter düzeni, vergi yükümlülükleri ve incelemeleri, sosyal güvenlik ödemeleri gibi konularda ve yapacağımız bir iş ile ilgili karlılık analizlerimiz, varlıklarımızın değerlendirilmesi gibi konularda genellikle mali müşavirimizle çalışıyoruz. Bu açıdan mali müşavir işletmemizdeki birçok konuya hakim oluyor. Diğer şirketlerde de durumun benzer olduğunu düşünüyorum. Bu bakımdan yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yapılacak bir denetimin uygun olacağını düşünüyorum. (K.Y-2)</i>
<i>Mali müşavirler tarafından yapılacak denetimin daha uygun olacağını düşünüyorum. Şirketimizin karşı karşıya olduğu en sıkıntı alanın vergi ve sosyal güvenlik olabileceği olarak değerlendirildiğinde denetim konusunda yetkilendirilmiş bir mali müşavir tarafından yapılacak denetimin daha uygun olacağını düşünüyorum. Çünkü mali müşavirlerimiz bu konularda zaten müşavirlik hizmeti veriyor. Bu bakımdan çok zorlanacaklarını düşünmüyoruz. Diğer taraftan şirketin muhasebe kayıtları, defterleri gibi hususlarda zaten bilgi sahibiler. Bunların önemli olduğunu düşünüyorum. Bir başka husus, denetim hizmetleri bildiğim kadarıyla pahalı hizmetler firma olarak bu maliyete katlanmak istemeyiz. (K.Y-3)</i>

Bahsettiğiniz denetimin yetkilendirilmiş mali müşavirler tarafından yapılabileceğini düşünüyorum. Yetkilendirme aşamasını geçen mali müşavirler, denetim konusunda yeterli bilgi ve donanıma sahip olacakları için bu denetimi gereği gibi yapacaklardır. (K.Y-4)

Denetimin profesyonel bir hizmet olarak alınması gerektiğini düşünüyorum. Bunun nedenlerine gelince denetim artık klasik anlamının dışına çıkarak, biz yöneticilere şirketimizin geleceği ile ilgili de bilgi vermek zorundadır. Bu anlamda denetim, sadece yolsuzluk ve aykırılıkların tespitini yapmakla görevini yerine getirmiş sayılmaz şirketimizin gelecekte karşılaşacağı riskleri önceden tahmin edebilmek, doğru yatırım kararları alabilmek, için de denetim hizmeti alıyoruz. Bu nedenlerle de anonim şirketlerin denetiminin bağımsız denetim firmalarınca yapılması yahut bu standartlarla yetkilendirilmiş mali müşavirler eliyle yapılabileceğini düşünüyorum. (K.Y-5)

Bağımsız denetim hakkında hiçbir fikrim yok. Bu yüzden yetkilendirilmiş mali müşavir tarafından yapılacak denetimin daha makul olacağını düşünüyorum. Bu işin şirketin mali müşaviri tarafından yapılabileceğini düşünüyorum. Muhasebe departmanı ile birlikte hazırlayabileceklerini düşünüyorum. (K.Y-6)

Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir denetimi tarafından yapılacak denetimin daha makul olacağını düşünüyorum. Eski dönemin denetim kurulu çok işlevsel değildi. Bu yüzden organ şeklinde olması durumunda iyi bir denetim yapılabileceğini düşünmüyorum. Bağımsız denetim hakkında çok detaylı bir bilgiye sahip değilim. Bağımsız denetim konusunda çok fazla bilgim yok. Bildiğim kadarıyla pahalı bir hizmet. Bu hizmeti almak konusunda ortakların bile çekincesi olacaktır. (K.Y-7)

Denetim organı tarafından yapılacak denetimin daha faydalı olacağını düşünüyorum. Şirket ortakları ve mali müşavirinde dahil olduğu bir kurul şeklinde olabilir. Böylece komitede hesap konusunda bilgisi olmayan ortaklarından bu eksiklikleri giderilebilecek ve denetimin maliyeti de daha az olacaktır. (K.Y-8)

Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yapılacak bir denetimin beklentilerimizi karşılayacağını düşünüyorum. Zira şirketin hesapları ve faaliyetleri ile ilgili birçok konuda müşavirlerden yardım alıyoruz. Mesela Sermayenin azaltılması, ortakların alacakları ve borçlarının tespiti, geçmiş yıl karlarının tespiti vb. birçok konuda zaten raporlama yapılıyor. Denetimi de gerekli durumlarda zaten yapıyoruz. Bununla birlikte vergi ve iş kanunu yönünden de denetleniyoruz. Başkaca bir denetim külfetine katlanmak istemiyoruz.(K.Y-9)

Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir denetiminin şirketimiz için daha uygun olacağını düşünüyorum. Açıkçası yeni gelecek denetimi şirketimize artı yükümlükler getireceğini bir faydasının olmayacağını düşünüyorum. Bu haliyle bizim için bu işin en maliyetsiz yolunun bu olduğunu düşünüyorum. (K.Y-10)

Görüşmeye katılan **10 yöneticiden 7'sinin, yani katılımcı yöneticilerin % 70'inin şirketlerinin denetiminde yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşaviri tercih ettikleri gözlemlenmiştir.** Bunun tercih edilmesinde en önemli unsurun maliyet olduğu gözlemlenmiştir. Diğer şirketin hesapları ve işlemleri ile ilgili birçok konuda mali müşavirlerden destek alınması, yöneticilerin bu konuda mali müşavirleri yetkin görmeleri diğer tercih nedenleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Görüşmeye katılan **10 yöneticiden 2'sinin, yani katılımcı yöneticilerin % 20'inin şirketlerinin denetiminde denetim organını tercih ettikleri gözlemlenmiştir.** Bunun ek maliyet ve külfet getirmemesi nedeni ile tercih edildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca bu organa mali müşavirin de dahil edilebileceği ve bu sayede ortağının diğer üyelerin bu konudaki eksikliğinin giderilebileceğini ifade etmişlerdir.

Görüşmeye katılan **10 yöneticiden 1'inin, yani katılımcı yöneticilerin % 10'u bağımsız denetimi tercih etmiş,** gerçek anlamda bir denetimin ancak bu şekilde yapılabileceğini belirtmişlerdir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Yakın tarihte Türkiye’de ticari hayatta yönelik önemli yasal değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerden belki de en önemlilerinden biri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun kabulüdür. Barındırdığı birçok yeniliğin yanı sıra Kanun özellikle anonim şirketlere yönelik önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Şirketler için öngörülen denetim sistemi bunlar arasında en göze çarpan değişikliklerden biridir. Yeni sistemde anonim şirketler içi iki başlı bir denetim öngörülmüş, ölçek bazlı bir tasnife gidilmiştir. Yapılan sınıflandırma bağımsız denetime tabi olan ve olmayan şirketler şeklinde bir ayrımın oluşmasına neden olmuştur. Bu tasnifte bağımsız denetime tabi olan şirketler için gerekli yasal düzenlemeler yapılmış, düzenlemeler büyük oranda hayata geçirilmiştir. Ancak bu süreçte bağımsız denetim kapsamına girmeyen anonim şirketler için gerekli yasal düzenlemeler yapılamamış, öngörülen yeni sistem tam olarak hayata geçirilememiştir.

Bu çalışmada, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun 397/5 maddesi kapsamında bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin durumu ortakların ve şirketin yönetim kurulu üyelerinin; denetime bakış açıları, geçmiş dönem denetim tecrübeleri, denetim kurulunun kaldırıldığı, denetimin zorunlu olmaktan çıktığı döneme ilişkin görüşleri üzerinden ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada katılımcıların bu alanda yapılacak düzenlemeye ilişkin beklentileri ortaya konulmaya çalışılmış, böylece bu alanda yapılacak çalışmalara katkı sunulması amaçlanmıştır. Araştırmanın sonuçları ortaklar ve yöneticiler bakımından ayrı ayrı değerlendirilmiş, elde edilen sonuçlarla ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Ortaklar bakımından;

- ✓ Katılımcı ortakların çoğunlukla şirketlerinin denetimsiz kaldığı yönünde algılarının olduğu, yine katılımcıların çoğunluğunun; şirket hesap ve faaliyetlerinin incelenmesi, kar dağıtımlarının düzgün yapıp yapılmadığı, yönetimden aldıkları bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması, borçlanma yasağının ihlalinin tespit edilmesi, usulsüzlüklerin ve yasaya aykırı iş ve işlemlerin ortaya çıkarılması, üst düzey yönetimin performansının ölçülmesi, şirkete ait varlıkların suiistimal edilip edilmediğinin tespiti gibi çeşitli nedenlerle; denetime

ihtiyaç duyduğu gözlemlenmiştir. Diğer taraftan, denetime ilişkin usul ve esasların belirlenmemiş olması ve denetimin hukuki niteliğindeki belirsizliğin devam etmesinin denetimin yapılmasına engel teşkil ettiği anlaşılmaktadır. Şirket mali müşaviri ve yönetimden gerekli bilgileri alan ortakların denetim ihtiyacı hissetmedikleri anlaşılmaktadır. Bu şekilde alınan bilgilerin güvenilirliğinin çoğunlukla kişiler arasındaki şahsi güvene dayandığı anlaşılmaktadır.

- ✓ Denetime duyulan ihtiyaç, anonim şirket ortaklarında yönetim kurulu üyelerine göre daha fazladır. Bunun nedeninin ortakların şirket yönetimine göre şirket hakkında daha sınırlı bilgiye sahip olmasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir.
- ✓ Diğer bir durumda ise, ortak sayısının az olmasının ortağın bilgiye ulaşmasını kolaylaştırdığı, şirketin faaliyet ve işlemleri konusunda denetime olan ihtiyacı azalttığı anlaşılmaktadır. Denetim kurullarının kaldırılmasına ilişkin düzenlemenin 2012 yılında yürürlüğe girmesine rağmen katılımcı ortağın bundan haberinin olmaması, yeni düzenlemeye intibak konusunda problemler olduğunu göstermektedir.
- ✓ Katılımcı ortakların 6102 sayılı Kanun öncesinde şirketlerinde yapılan denetimi çoğunlukla etkin bulmadığı anlaşılmaktadır. Etkin bulunmamasının temel nedeninin denetim kurulu üyelerinin niteliklerinin yetersiz olmasından kaynaklandığı bu nedenle denetim kurulu raporlarının şekli raporlar olduğu yönünde bir algı oluşturduğu, şirkette gerçekleşen suistimalleri zamanında ortaya koymak bakımından yetersiz kaldığı yönündeki algının yaygın olduğu, denetim kurulunun faaliyetlerinin çoğu zaman hazırlanmış raporlara imza atmaktan ibaret olduğu, bu raporların hazırlanmasında mali müşavirlerin önemli bir yerinin olduğu, anlaşılmaktadır.

- ✓ Ortakların çoğunluğunun denetimsizliğin şirket hesap ve faaliyetlerine olan güveni azaltacağını düşündüğü anlaşılmaktadır. Katılımcı ortaklar denetimin gereği gibi uzman kişiler tarafından yapılması gerektiğini düşünmektedir. Bu açıdan bakıldığında denetim faaliyetinin ehil kişiler aracılığıyla yapılmasının şirket hesaplarına ve faaliyetlerine güvenin temin edilmesinde en önemli şart olarak görüldüğü anlaşılmaktadır. Aynı gerekçenin ortakların şirket hakkında ihtiyaç duydukları bilgileri temin etme noktasında da en önemli gerekçe olduğu anlaşılmaktadır.
- ✓ Denetim yoluyla elde edilecek bilgilerin, muhataplarına zamanında uygun bir şekilde ulaştırılması gerektiği, denetimin sağlayacağı bilginin, ortaklar ile yönetim arasındaki bilgi asimetrisini azaltacağı yönünde görüşler olduğu, ortak sayısı az olan şirketlerde yönetimle ortaklar arasında bilgi paylaşımının kolay olduğu, bu durumun denetimin, bilgi ve güven verme fonksiyonuna ilişkin beklentileri azalttığı anlaşılmaktadır.
- ✓ Görüşmelere katılan ortaklar arasında 6102 sayılı Kanun sonrasında şirketin denetimsiz kaldığı fikrinin yaygın olduğu, denetimsiz kalan şirketlerde denetim eksikliğine ilişkin algının, etkin olmadığı ifade edilen eski denetim anlayışından olumsuz etkilendiği anlaşılmaktadır.
- ✓ Diğer taraftan araştırmaya katılan ortakların çoğunluğu yeni düzenleme ile şirketlerinin denetiminde yetkilendirilmiş yeminli veya serbest mali müşaviri tercih ettikleri anlaşılmıştır. Bağımsız denetimin tercih edilmemesinde en önemli unsurun maliyet olduğu, denetim organının tercih edilmemesinde ise organın üyelerinin denetim konusunda yetersiz olacaklarına dair kaygıların belirleyici olduğu anlaşılmaktadır.

Yöneticiler bakımından;

- ✓ Görüşmeye katılan yöneticilerin çoğunluğunun 6102 sayılı Kanunu ile denetim kurulunun kaldırılmasından sonra şirketlerinde herhangi bir denetime ihtiyaç duymadıkları anlaşılmaktadır.
- ✓ Ayrıca katılımcı yönetim kurulu üyelerinin denetimsizliğe ilişkin algılarının eski denetim anlayışının etkisizliğinden etkilendiği, denetimin olduğu eski sistemle denetimsiz olunan dönem arasında ciddi bir farklılık bulunmadığı yönünde kanaatin yaygınlaşmasına neden olduğu anlaşılmaktadır.
- ✓ Bazı katılımcıların denetim kurulunun faaliyetlerinin devam ettiğini, kurulun kaldırıldığından haberleri olmadığı şeklindeki açıklamaları kısmen de olsa şirketlerin yeni düzenlemeye intibak edemediğini göstermektedir.
- ✓ Denetim kurulunun görevlerinin mali müşavir ve avukat vasıtasıyla yapıldığı anlaşılmaktadır. Eski denetimin etkisizliği, ortakların ve diğer paydaşların denetim talebinde bulunmaması, denetime ihtiyaç duyulmamasında ön plana çıkmaktadır.
- ✓ Küçük ve ortak sayısı az olan anonim şirketin yöneticisi ile ortakları arasındaki iletişim ve şahsi güvenin güçlü olduğunu bu nedenle denetime ihtiyaç duymadıklarını anlaşılmaktadır.
- ✓ Şirketlerin küçük bir kısmında hesap ve işlemlerin incelenmesi, cari hesap mutabakatlarının sağlıklı bir şekilde yapılması amacıyla denetim hizmeti alındığı anlaşılmaktadır.
- ✓ Yöneticilere göre 6102 sayılı Kanun öncesi denetim etkin değildir. Denetimin şeklen var olduğu yönünde yaygın kanaat bulunmaktadır. Raporların mali müşavir ve avukatlar tarafından düzenlendiğine ilişkin

yaygın bir uygulamanın olduğu anlaşılmaktadır. Denetimin profesyonel bir denetim hizmetiyle kıyaslanamayacak derecede yüzeysel ve basit olduğu anlaşılmaktadır. Bu yöndeki algıların temelinde denetim kurulu üyelerinin denetim konusundaki bilgisizliği ve tecrübesizliğinin yattığı anlaşılmaktadır. Denetimin kalitesinin düşük olması yönetim kurulunun bu denetimi bir prosedürden ibaret görmesine neden olmaktadır. Denetim zorunluluğunun olmadığı dönemde yöneticilerin, denetimsizliği, ortaklardan daha az hissettikleri anlaşılmıştır. Bunun nedeninin yönetim kurulu ve ortaklar arasında asimetrik bilgidен kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

- ✓ Araştırmaya katılan yönetim kurulu üyelerinin az bir çoğunlukla denetimin ortakların bilgi ihtiyaçlarını karşılama noktasında önemli gördüğü anlaşılmaktadır. Denetimin yalnızca ortakların değil aynı zamanda yönetiminde bilgi ihtiyaçlarının karşılanması noktasında önemli gördükleri gözlemlenmiştir.
- ✓ Katılımcı yöneticiler, denetim aracılığıyla ortakların bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için ortakların kendilerine sunulan bilgileri anlaması gerektiği kanaatini taşımaktadır. Çoğu ortağın denetim raporlarındaki teknik konuları anlayacak bilgi düzeyine sahip olmadıkları kanaatini taşıdıkları anlaşılmaktadır.
- ✓ Yetkilendirilmiş yeminli mali müşavir ve mali müşavir tarafından yapılacak denetimin anonim şirketler için daha ulaşılabilir olduğu düşünülmektedir. Genel anlamda anonim şirket yöneticileri, denetimin yapılması konusunda mali müşavirleri yeterli görmektedir. Yöneticilerin ve ortakların 6102 sayılı Kanununun kapsamında getirilecek denetime ilişkin beklentilerinde denetimin maliyeti ilk etken olarak belirtilmiştir. Yöneticiler ve ortaklar, getirilecek yeni sistemde denetimin kapsamı ve denetçinin niteliği konularında belirsizlikler

olduğunu düşünmektedir. Bunların iyi bir şekilde belirlenmediği takdirde denetimden beklenen faydanın temin edilmeyeceğini düşünmektedirler.

Araştırmanın sonuçları bağlamında yapılabilecek önerilere aşağıda yer verilmiştir.

Araştırmaya konu olan anonim şirketlerde Türk Ticaret Kanunu'nun 397/5'inci maddesi kapsamındaki düzenlenmenin hayata geçirilmesi halinde ortakların şirkete duyduğu güvenin artacağı, ortakların bilgi ihtiyaçlarının karşılanacağı değerlendirilmektedir.

Ayrıca aynı şirketlerde yöneticilerin denetim taleplerinin şirket ortaklarından düşük olduğu, bu haliyle ortakların dolayısıyla kamunu menfaatlerinin sağlanması açısından araştırmaya konu şirketlerde denetimin zorunlu tutulması gerektiği düşünülmektedir.

Eski denetim anlayışından kopamayan etkin olmayan bir denetimin getirilmesinin, yeni düzenlenme ile getirilecek denetimin prosedürden ibaret olmasına yol açacağı düşünülmekte, bu yüzden denetime ilişkin usul ve esasların kapsamlı bir şekilde değerlendirilerek ihtiyaca cevap verecek şekilde tasarlanması gerekmektedir.

Kanunun 397/5'inci maddesi kapsamında alınan hizmetin maliyeti konusunda ortakların ve yöneticilerin çekincelerinin bulunduğu, denetim teşvik edilmesi noktasında maliyeti düşürücü düzenlemelere planlanan yönetmelikte yer verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Yapılacak düzenlemede denetimin, şirket büyüklüklerine göre tasnif edilmesinin, ayrıca denetim çalışmalarını kapsamına göre orantılı bir şekilde ücretlendirilmesinin şirketlerin fayda maliyet beklentilerinin karşılanması bakımından önem arz ettiği düşünülmektedir.

Kanunun 397/5'inci maddesi kapsamında yapılacak denetimin raporlanmasının, rapor formatının, ortakların anlayabileceği derecede açık ve anlaşılabilir nitelikte olması düzenlemenin amacına ulaşması bakımından önem arz etmektedir.

Bakanlık, ilgili ticaret odaları yahut akademik çevrelerce anonim şirketlerin ortaklarına yönelik finansal okuryazarlık eğitimlerinin verilmesinin de yeni sistemin amacına ulaşmasına katkı sunacağı değerlendirilmektedir.

Araştırmaya konu şirketlerde denetim çalışmalarının etkin bir şekilde yapılabilmesi için çeşitli alt yapı çalışmalarının yapılmasının, şirket içi işlem ve süreçlerin denetime uygun şekilde geliştirilmesinin yeni düzenlemeden beklenen faydanın sağlanması için önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Denetim organı olmayan anonim şirketlerde, denetim komitesi ve iç denetim departmanı olmasının ortak ve yöneticilerin görüşlerine etkisinin ne olacağı, ayrıca bu birimlerin düzenleme eksikliğini telafi etme konusundaki rolü üzerine nitel ve nicel araştırmalar yapılabileceği değerlendirilmektedir.

Kredi kuruluşları, akademisyenler, düzenleyici kuruluşlar, hukukçular, muhasebe meslek mensupları, şirket üst yönetimi, denetim kurulu üyeleri görüşleri çerçevesinde çalışmanın başka nicel ve nitel araştırmalara konu edilebileceği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Agrawal, A.And : Corporate Governance And Accounting Scandals. **Journal of**
Chadha, S. **Law and Economics**, 2005. s. 371.
- Akdoğan, Nalan, : **Borsa İstanbul’da Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum**
Gülhan, Ozan, **Düzeyinin Bağımsız Denetçi Görüşlerine Etkisi Ve Bağımsız**
Aktaş, Melike **Denetim Piyasa Yapısı Ulusal Pazar-Gözetli Pazarı Kurumsal**
Yönetim Endeksi Karşılaştırması, Muhasebe Bilim Dünyası
Dergisi, 2016, 18 (Özel Sayı-1), s. 4.
- Aksoy, Tamer : **Tüm Yönleriyle Denetim**, 2.bs., Ankara, Yetkin Basım Yayım,
2006. s 56-95.
- Alkan, Ahmet : Kamu Gözetimi, “Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun
Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği”, Sosyal Bilimler
Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2019, İstanbul,
s.4.
- Altaş, Soner : **Yeni Türk Ticaret Kanununun Anonim Şirket Yönetim**
Kuruluna Tanıdığı Devredilemez Görev ve Yetkiler, Mali
Çözüm Dergisi, Sayı:107, 2011, s.129-136.
- Altıntaş, A. : **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**,
Taylan İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2011, s.24-25.
- Amerikan : **The AAA Committee on Basic Auditing Concepts**, 1971, s. 1-
Muhasebeciler 3.
Birliği (American
Accounting
Association),

- Argüden, Yılmaz : Şirket Birleşimlerinde İnceleme Aşaması
<https://arguden.net/makale/sirket-birlesmelerinde-inceleme-asamasi/> Erişim Tarihi 24/04/2021
- Arı, Zekeriya : **Şirketler Hukuku**, Aralık 2013, Mimoza Yayınları, içinde Anonim Şirketin Denetimi ve Hesapları (ed. Sami Karahan vd.) s:441-517.
- Ayhan, Rıza : **Şirketler Hukuku**, 2.Baskı, **Yetkin Basımevi**, Ankara, 2020 s. 280.
Çağlar, Hayrettin
Özdamar,
Mehmet
- Bahtiyar, Mehmet : **Ortaklıklar Hukuku**, 7. Baskı. İstanbul, Beta Yayınları, **İstanbul**, 2012, s.318.
- Bahtiyar, Mehmet : **Ortaklıklar Hukuku**, 13. Baskı, Asya Basım Yayın San. Tic. Ltd. Şti, Ocak, 2019, s. 108.
- Bal, Hüseyin : **Nitel Araştırma Yöntem ve Teknikleri**, 1.b., İstanbul: Sentez Yayıncılık, 2016. s.72
- Baş, Türker; Akturan, Ulun: : **Sosyal Bilimlerde Bilgisayar Destekli Nitel Araştırma Yöntemleri**, Ankara, Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., s.91-92.
- Baştuğ, İrfan : Şirketler Hukukunun Temel İlkeleri, **İzmir E.Ü.Ğ.T.B.F. Yayınları**, Mayıs 1974, s.287.

- Bezirci, : Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, **Selçuk Üniversitesi**
Muhammet Ve **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 21, 2011, s:
Karasioğlu, 571-592.
Fehmi
- Bilgili Fatih, : **Şirketler Hukuku Dersleri**, Dora Basım Yayın Ltd. Şti. ,Şubat
Demirkapı Ertan 2015, s.187-266.
- Bozkurt, Nejat : **Muhasebe Denetimi**, 3.bs., İstanbul, Alfa Basın Yayım Dağıtım
Ltd. Şti, İstanbul, 2000, s.27.
- Bozkurt, Tamer : **Şirketler ve Kooperatifler Hukuku**, 6. Baskı On İki Levha
Yayıncılık As. Ankara, 2012, s.131.
- Bozkurt, Tamer **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku**, , 4. Baskı İkinci Sayfa
Basım Yayım Dağıtım, Kasım 2010, s. 427
- Bulut, Erdem : Türkiye’de Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Sınırları, **Gümrük
& Ticaret Dergisi**, Cilt 3, Sayı 6, 2015, s. 60-72.
- Cangemi, : **Managing The Audit Function : A Corporate Audit**
Michael Department Procedures Guide,
P.,Singleton, [https://archive.org/details/managingauditfun00mich/page/6/mode](https://archive.org/details/managingauditfun00mich/page/6/mode/2up)
Tommie [/2up](https://archive.org/details/managingauditfun00mich/page/6/mode/2up), (Çevrimiçi), Erişim Tarihi 24/04/2021
- Cömert, Nuran : Uluslararası Denetim Standartları kapsamında Bağımsız Denetim,
Vd. **Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma**
Merkezi, Şubat 2013, s. 11.
- Çaldağ, Yurdakul : **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz**
Teknikleri, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, s. 27

- Çaldağ, Yurdakul : **Şirketler Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2003, s. 3.
- Çalgan, Erkan : **Muhasebe Denetimi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali V.D Müşavirler Odası, Sayı:113, İstanbul, 2008, s.36.
- Duman, Ömer : **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008, s.14.
- Deryal, Yahya, : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Anonim Şirketlerin Denetimine
Durgut Mehmet, Getirilen Yenilikler, **Mali Çözüm**, Sayı 96, 2009, s.48-52 35-66.
- Eminoğlu, Cafer : **Türk Ticaret Kanununda Kurumsal Yönetim**, Oniki Levha Yayıncılık A.Ş, 1. Baskı, İstanbul, Eylül, 2014, s.25.
- Erdoğan, Melih : **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2005, s.4-5
- Gürol, Burcu, : Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar Nezdinde
Tüysüzoğlu, Bağımsız Denetim Yapan Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık
Tayfun Raporları Üzerinde Bir İnceleme, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 2016, Sayı:47, s. 132.
- Gürbüz, Hasan : **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s. 14
- Gürbüz, Sait, : Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, 5.b., Ankara: Seçkin
Şahin, Faruk Yayıncılık, 2018, s. 430.

- Güredin, Ersin : **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, 2010, 13. Baskı, s.25-26.
- Güredin, Ersin : **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 14.Baskı., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014 s.11
- Tekin, Hasan, : Nitel Araştırma Yönteminin Bir Veri Toplama Tekniği Olarak
Bal, Hüseyin Derinlemesine Görüşme,
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4163>
Erişim tarihi 25/04/2021.
- Hooks, Karen L. : **Auditing and Assurance Services**, New Jersey, John Willey&Sons,İnc., 2011, s.13-14.
- Hubbard Thomas : **Auditing, Dame Publication**, İnc.,1991, s. 6.
D. V.D
- Kaval, Hasan : **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s.11.
- Kepekçi, Celal : **Bağımsız Denetim**, 5.bs., İstanbul, Avcıol Basın Yayın, t.y.
- Özkorkut, Korkut : **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, Sözkese Matbaacılık Ltd. Şti.,Ankara, 2013, s.6.
- Kavut, Fatma : **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO yayınları, 2009, s.37
Lerzan Vd.,
- Kışalı, Yunus : **Şirketler Muhasebesi**, 12. Baskı, Ankara, Beta Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş, 2010, s. 1

- Maliye Hesap Uzmanları Derneği : **Denetim İlke ve Esasları**, 3. bs, İstanbul, Yıldız Ofset, 1999, s.8-12
- Mishkin, Frederic S. and Serletis Apostolos : **The Economics of Money, Banking, and Financial Markets**, 4. Edition, Pearson, 2010, s. 196
- Özbek, Çetin : **İç denetim**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:3, s.1.
- Özdemir, M : Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma. **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2011, s.323- 343.
- Paslı, Ali : **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**, Çağa Hukuk Vakfı Yayınları, İstanbul, 2004, s.11.
- Pines J. Arnold, : **The Securities And Exchange Commission And Accounting Principles,**
<https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3080&context=lcp>, (Çevrimiçi) 24/04/2021
- Pulaşlı, Hasan : **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre Şirketler Hukuku Şerhi**, C.1 ve 2. Ankara, 2011, s.72.
- Pulaşlı, Hasan : **Şirketler Hukuku Şerhi Cilt 1**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 516.
- Pulaşlı, Hasan : **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Güncellenmiş 2. baskı s. 7-8.

- Pulaşlı, Hasan : **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Güncellenmiş 4. Baskı, s.287
- Poroy, Reha; : **Ortaklıklar Hukuku I**, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, 2014,
Tekinalp, Ünal; İstanbul, s. 280
Çamoğlu, Ersin
- Poroy, Reha; : **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, Beta Yayınları, 9.baskı,
Tekinalp, Ünal; İstanbul,2013, s. 471.
Çamoğlu, Ersin
- Porter, B., Simon, : **Principles Of External Auditing**,John Wiley & Sons., 2003, s.25
J. Ve Hatherly, D.
:
- Hayes, Rick v.d :**Principles of Auditing**, 2. Edition, Pearson Education Limited,
Essex, England, 2005. s.14
:
- Selimoğlu, Seval **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Şubat 2008, s. 1-3
Kardeş vd.
- Selimoğlu, K. : **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu
Seval v.d Üniversitesi Yayınları, 2012, s.31-59.
- Altunışık Remzi., : **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı** (6.
vd Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık, 2010, s.302
- Toroslul, M. Vefa : **Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Anonim Şirketlerde
Denetim**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 29-30.
- Türedi, Hasan : **Risk Odaklı İç Denetim**,
Zor, <http://journal.mufad.org/attachments/article/803/1.pdf> Erişim
Ümmügölsüm Tarihi, 02.02.2021.
Görbüz, Filiz

Wei Lu and Max Aiken : **Accounting History: Chinese Contributions and Challenges**,
<https://www.tandfonline.com>, (Çevrimiçi) 24 Mart 2021

Yıldız, Şükrü : **Anonim Ortaklıkta Pay Sahipleri Açısından Eşit İşlem İlkesi**
Ankara, Seçkin, 2004.

Cangemi, Michael P., 1948-; Singleton, Tommie : **Managing the audit function** : a corporate audit department
procedures guide,
<https://archive.org/details/managingauditfun00mich/page/6/mode/2up>, (Çevrimiçi), Erişim Tarihi 24/04/2021

İç Denetim Genel Bir Bakış,
<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=3&Yid=76>, 27 Mayıs 2015, e-kitap –s.7. (Çevrimiçi), 29.12.2020.

Türk Dil Kurumu, (TDK), Denetim, <http://www.tdk.gov.tr>,
13.10.2019.

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
(Çevrimiçi) 04/02/2021.

<https://www.jstor.org/stable/243372?seq=1>, Erişim Tarihi
24/04/2021

<https://www.sec.gov/about/reports/secfy17congbudgjust.pdf>.
Erişim Tarihi 24/04/2021

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf Erişim
Tarihi:04/05/2021

https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4102/Y%C4%B1ll%C4%B1k-Faaliyet_Raporlar%C4%B1# 01/05/2021

<https://www.iaasb.org/about-iaasb> Erişim Tarihi:24/04/2021

<https://ensscpa.com/9-most-common-types-of-business-fraud/>

Erişim Tarihi:25.04.2021

<https://www.managementstudyguide.com/corporate-governance.htm> Erişim Tarihi 24/04/2021

Çevrimiçi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Bilgi%20Notu%2030_03_2021.pdf,
Erişim Tarihi 14/10/2021

<https://www.ahaber.com.tr/galeri/yasam/ciftlik-banktan-sadece-geriye-bu-kaldi/24>, Erişim Tarihi:25/04/2021

<https://www.sozcu.com.tr/2021/yazarlar/ismail-saymaz/ciftlik-bankin-tezgahini-bozan-kaymakam-6239010/> Erişim
Tarihi:25/04/2021

:İç Denetim Koordinasyon Kurulu, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları İle Bu Toplantılarda Bulunacak Bakanlık Temsilcileri Hakkında Yönetmelik.

Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmeliğin 15'inci maddesi.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu.

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

28395 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 2012.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK). 26226 sayılı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006.



EKLER

GÖRÜŞME FORMU

Sizi Oğuzhan AĞIRALIOĞLU tarafından yürütülen “Denetim Organı Bulunmayan Anonim Şirketler Üzerine Bir Araştırma” başlıklı araştırmaya davet ediyoruz. Bu araştırmanın amacı anonim şirketlerin bünyesindeki denetim kurullarının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kaldırılması sonrasında bir anonim şirketler özelinde denetimsiz bir alan oluşup oluşmadığı, bunun şirket üzerine etkilerinin neler olduğunun ortaya konulması, denetim kurullarının kaldırılması sonrasında bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerde ortakların, şirketin yönetim kurulu üyelerinin mevcut denetimsizliğe ilişkin algıları, yeni durumun eski durumla maliyet-fayda, beklenti-gerçekleşen durumlar üzerinden araştırılması, denetimsiz kalan bu şirketler için yeni düzenlemelerin geliştirilmesine, ayrıca bu şirketler için uygulanabilir ara bir denetim modelinin geliştirilmesine, bu sayede ortakların, şirketlerin beklentilerinin karşılanmasına imkân tanınmasıdır. Araştırmada sizden tahminen 30 dakika ayırmanız istenmektedir. Araştırmaya sizin dışınızda tahminen 29 kişi katılacaktır. Bu çalışmaya katılmak tamamen **gönüllülük** esasına dayanmaktadır. Çalışmanın amacına ulaşması için sizden beklenen, kimsenin baskısı veya telkini altında olmadan, size en uygun gelen cevapları içtenlikle verecek şekilde cevaplamanızdır. Bu formu okuyup onaylamanız, araştırmaya katılmayı kabul ettiğiniz anlamına gelecektir. Ancak, çalışmaya katılmama veya katıldıktan sonra herhangi bir anda çalışmayı bırakma hakkına da sahipsiniz. Bu çalışmadan elde edilecek bilgiler tamamen araştırma amacı ile kullanılacak olup kişisel bilgileriniz **gizli tutulacaktır**; ancak verileriniz yayın amacı ile kullanılabilir. İletişim bilgileriniz ise sadece iznimize bağlı olarak ve farklı araştırmacıların sizinle iletişime geçebilmesi için “ortak katılımcı havuzuna” aktarılabilir. Eğer araştırmanın amacı ile ilgili verilen bu bilgiler dışında şimdi veya sonra daha fazla bilgiye ihtiyaç duyarsanız araştırmacıya şimdi sorabilir veya o.agiralioglu@gmail.com e-posta adresi ve 0-507-943-75-34 numaralı telefondan ulaşabilirsiniz. Araştırma tamamlandığında genel/size özel sonuçların sizinle paylaşılmasını istiyorsanız lütfen araştırmacıya iletiniz.

Katılımcıya Dönük Sorular:

Soru 1: Yaşınız?

Soru 2: Cinsiyetiniz?

Soru 3: Eğitim Durumunuz?

Soru 4: Şirket ile aranızdaki ilişki nedir(Ortak-Yönetim Kurulu Üyesi)

Soru 5: Yönetimde bulunduğunuz süre/ Şirkette ortak olarak bulunduğunuz süre ne kadar?

Arastirmaya Dönük Sorular:

- Soru 1:** 6102 sayılı Kanunu ile denetim kurulunun kaldırılmasından sonra şirketiniz nezdinde herhangi bir denetim gerçekleşmiş midir? Bu konuda bir ihtiyaç olduğumu düşünüyor musunuz? Bunu nedenleri ile açıklayabilir misiniz?
- Soru 2:** 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öncesinde şirketinizde yapılan denetim hakkındaki görüşleriniz nelerdir? Kalitesi konusunda görüşünüz nedir?
- Soru 3:** Şirketinizin denetlenmemesinin şirketin hesap ve faaliyetlerine duyulan güveni etkilediğini, sizlerin şirketle ilgili bilgi ihtiyacınızı karşılamada olumsuzluk yarattığını düşünüyor musunuz?
- Soru 4:** 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun şirketinizin denetimi üzerindeki etkisine yönelik görüşleriniz nelerdir?
- Soru 5:** 6102 sayılı kanunun 397/5. Maddesinde kapsamındaki anonim şirketlerin denetiminin yönetmelik ile düzenleneceği belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılacak düzenlemede anonim şirket denetiminin aşağıdakilerden hangisinin en uygun olacağı nedeni ile birlikte açıklayınız.
- A) Bağımsız denetim
- B) Yetkilendirilmiş yeminli ve serbest muhasebeci mali müşavir denetimi
- C) Denetim organı tarafından yapılan denetim