

**T.C.**  
**İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE DENETİMİ BİLİMDALI**

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İŞLEM DENETÇİSİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**BÜLENT BERKİ**

**TEZ DANIŞMANI**

**PROF. DR. GÜLÜMSER ÜNKAYA**

**İSTANBUL, 2012**



T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ

Tez Onay Belgesi

Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi (Tezli) Yüksek Lisans programı öğrencisi **Bülent BERKİ**'nin "6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İŞLEM DENETÇİSİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 30.05.2012 tarih ve 2012/11 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **oybirliği / oyçokluğu** ile Yüksek Lisans Tezi olarak **kabul** edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi 29/06/2012

1) Tez Danışmanı

Prof. Dr. Gülşen ÜNKAYA

2) Jüri Üyesi

Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA

3) Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Mahmut DEMİRBAS

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b>	<b>XII</b>
<b>GENEL BİLGİLER</b>	<b>XIII</b>
<b>ÖZET</b>	<b>XIII</b>
<b>ABSTRACT</b>	<b>XV</b>
<b>GİRİŞ</b>	<b>1</b>
<b>1. BÖLÜM: DENETİM TEORİSİ</b>	<b>4</b>
1.1. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler	4
1.1.1. Güvenilir Ve Doğru Bilgi İhtiyacı	4
1.1.2. Çıkar Çatışması	5
1.1.3. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı	6
1.1.4. Diğer Nedenler	6
1.2. Denetim Tanımı ve Unsurları	7
1.2.1. Denetim, Ekonomik Bir Birim Veya Döneme Ait Bilgilere Uygulanır	7
1.2.2. Denetim Bir Karşılaştırma Sürecidir	7
1.2.3. Denetim Kanıt Toplama ve Değerleme Esasına Dayanır	8
1.2.4. Denetim, Konusunda Uzman Ve Bağımsız Kişilerce Yürütülür	8
1.2.5. Her Denetim Çalışmasının Sonucunda Bir Rapor Düzenlenir	8
1.3. Denetim Türleri	8
1.3.1. Finansal Tabloların Denetimi	9
1.3.2. Uygunluk Denetimi	9
1.3.3. Faaliyet Denetimi	10
1.3.4. Özel Amaçlı Denetimler	10
1.4. Denetçi ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	11
1.4.1. Denetçi Tanımı Ve Özellikleri	11

1.4.2. Denetçi Türleri	11
1.4.2.1. Bağımsız Denetçiler	11
1.4.2.2. İç Denetçiler	13
1.4.2.3. Kamu Denetçileri	13
1.4.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	14
1.4.3.1. Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar	15
1.4.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı	15
1.4.3.1.2. Bağımsızlık Standardı	16
1.4.3.1.3. Mesleki Özen Standardı	16
1.4.3.2. Çalışma Alanı Standartları	17
1.4.3.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı	17
1.4.3.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	17
1.4.3.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama Standardı	18
1.4.3.3. Raporlama Standartları	19
1.4.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı	19
1.4.3.3.2. Devamlılık Özelliği	19
1.4.3.3.3. Açıklayıcı Bilgiler Standardı	20
1.4.3.3.4. Denetçi Görüşü Beyanı Standardı	20
1.5. Denetim Süreci	20
1.5.1. Müşterinin Kabulü ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması	21
1.5.2. Denetim Planı	23
1.5.2.1. Müşteri Hakkında Bilgi Toplama	24
1.5.2.2. İç Kontrol Sistemi	24
1.5.2.2.1. Kontrol Ortamı	25
1.5.2.2.2. Muhasebe Sistemi	25
1.5.2.2.3. Kontrol Prosedürleri	26
1.6. Denetim Riski	26
1.6.1. Asıl (doğal) Risk	26
1.6.2. Kontrol Riski	27
1.6.3. Bulgu Riski	27
1.7. Denetimde Önemlilik	27

1.8. Denetim Kanıtı _____	28
1.8.1. Denetim Kanıtı Toplanmasına Yönelik Teknikler _____	30
1.8.1.1. Fiziki İnceleme Tekniği _____	30
1.8.1.2. Doğrulama Tekniği _____	31
1.8.1.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği _____	32
1.8.1.4. Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği _____	32
1.8.1.5. Yeniden Hesaplama Tekniği _____	33
1.8.1.6. Gözlem Tekniği _____	33
1.8.1.7. Ayrıntılı İnceleme Tekniği _____	33
1.8.1.8. Soruşturma (görüşme) Tekniği _____	34
1.8.1.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği _____	34
1.8.1.10. Analitik İnceleme Tekniği _____	35
1.8.2. Denetimde Çalışma Kâğıtları _____	35
1.8.2.1. Çalışma Kâğıtlarının Dosyalanması _____	37
1.8.2.2. Devamlı Dosyalar _____	37
1.8.2.3. Cari Dosya _____	37
1.8.2.4. Çalışma Kâğıtlarının Sahipliği Ve Gizliliği _____	37
1.9. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması _____	38
1.9.1. İşletme Yönetiminle Görüşülmesi _____	38
1.9.2. Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olayların Değerlendirilmesi _____	39
1.9.3. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Değerlendirilmesi _____	40
1.9.4. İşletmeden Teyit (Beyan/Güvence) Mektubu Alınması _____	40
1.10. Denetim Raporu _____	41
1.11. Denetim Görüşü _____	42
1.11.1. Olumlu görüş bildirme (şartsız görüş bildirme) _____	43
1.11.2. Şartlı Görüş _____	43
1.11.3. Olumsuz Görüş _____	44
1.11.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma _____	45
<b>2. BÖLÜM : 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLE ŞİRKETLER HUKUKU ALANINDA YENİ DÜZENLEMELERE GENEL BİR BAKIŞ _____</b>	<b>46</b>

2.1. Yeni Bir Ticaret Kanunu'nu Gerekli Kılan Sebepler ve Dinamikler _____	46
2.2. Kurumsal Yönetim _____	46
2.2.1. Şeffaflık _____	47
2.2.2. Adalet (Hakkaniyet) _____	47
2.2.3. Hesap Verebilirlik _____	48
2.2.4. Sorumluluk _____	48
2.3. Ticari İşletme _____	48
2.4. Ticaret Sicili _____	49
2.5. Ticaret Unvanı _____	49
2.6. Ticari Defterler _____	50
2.6.1. Genel Olarak Ticari Defterler _____	50
2.6.2. Ticari Defter Ve Belgeleri Saklama Ve İbrazı _____	52
2.7. Finansal Tablo Düzenleme _____	54
2.7.1. Genel Olarak Finansal Tablo _____	54
2.7.2. Finansal Tablo Kalemleri _____	54
2.7.3. Finansal Tablolarda Değerleme _____	56
2.8. Ölçeklerine Göre İşletmeler _____	56
2.9. Sermaye Koyma _____	57
2.10. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Şirket Kuruluşu Birleşme Bölünme Tür Değişirme _____	58
2.11. Şirketler Topluluğu _____	58
2.12. Şirketin Faaliyet Konusuna İlişkin Sınırlamanın (Ultra Vires) Kaldırılması _____	59
2.13. Bilgi Toplumu Hizmetleri _____	59
2.14. Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanmaları _____	60

2.15. Ortak Sayısı ve Tek Kişilik Ortaklıklar	60
2.16. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Yönetim Kurulu	61
2.17. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Şirket Genel Kurulu	62
2.17.1. Genel Kurulu Diğer Şirket Organlarının Katılımı	63
2.17.2. Genel Kurulun Münhasır Yetkileri	63
2.17.3. Genel Kurulda Yetersayılar	63
2.17.4. Elektronik Genel Kurul	64
2.18. 6102 Sayılı Türk Ticaret kanununda Pay Sahipliği Hakları	64
2.19. Limited Şirketlerde Özel Düzenlemeler	64
2.20. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Denetim	64
2.20.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre Denetçi Olabilecekler	65
2.20.2. Denetçi Olamayacaklar	66
2.20.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre Denetçiler ve Yapacakları Denetimler	67
2.20.3.1. Denetçi (Bağımsız Denetçi)	67
2.20.3.2. Denetçinin Seçimi	68
2.20.3.3. Denetçinin Çalışma Usul Ve Esasları	69
2.20.3.4. Denetim Raporu	70
2.20.3.5. Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi	70
2.20.3.6. Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesince Düzenlenen Raporun Denetimi	71
2.20.3.7. Denetçi Görüş Türleri	71
2.20.3.8. Denetim Yaptırılmamasının Sonuçları	74
2.20.3.9. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Aykırılıkları	74
2.20.3.10. İşlem Denetçisi	74
2.20.3.11. Özel Denetim ve Denetçi	74
2.20.3.12. Özel Denetçi Olabilecekler	75
2.20.3.13. Özel Denetçinin Seçilmesi	75
2.20.3.14. Özel Denetçinin Görevi	75
2.20.3.15. Özel Denetim Raporu	76

2.20.4. Denetçilere Getirilen Sınırlamalar	76
2.20.5. Denetçinin Denetleme Sözleşmesini Feshetmesi	76
2.20.6. Denetçi Görüşünün İlanı	77
2.20.7. Denetçilerin Denetimi	78

### **3. BÖLÜM : İŞLEM DENETÇİSİ OLABİLECEKLER; SERBEST MUHASEBECİ MALÎ MÜŞAVİR, YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİR VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI** **80**

3.1. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavir Mesleği	80
3.1.1. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavir Mesleğinin Konusu	81
3.1.1.1. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Mesleğini Konusu	81
3.1.1.2. Yeminli Malî Müşavirlik Mesleğinin Konusu	81
3.1.2. Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları	82
3.1.3. Meslek Mensubu Olabilmenin Özel Şartları	83
3.1.3.1. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Olabilmenin Özel Şartları	83
3.1.3.2. Yeminli Malî Müşavir Olabilmenin Özel Şartları	83
3.1.4. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Ve Yeminli Malî Müşavir Mesleğinin Mesleki Sınavları	84
3.1.5. Meslek Örgütlenmesi	86
3.1.5.1. Mesleğin Üst Örgütlenmesi	86
3.1.5.2. Genel Kurul	88
3.1.5.3. Birlik Yönetim Kurulu	89
3.1.5.4. Birlik Disiplin Kurulu	90
3.1.5.5. Birlik Denetleme Kurulu	90
3.1.5.6. Meslek Odalarının Yerel Örgütlenmesi	90
3.1.5.6.1. Meslek Odalarının Kuruluşu	90
3.1.6. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları	95
3.1.6.1. Bağımsızlık	95
3.1.6.2. Haksız Rekabet	95
3.1.6.3. Büro Edinme Zorunluluğu	96
3.1.6.4. Tabela Asılması Zorunluluğu	96



3.1.6.5. Dosya Düzeni	96
3.1.6.6. İş Kabulü	97
3.1.6.7. Yasak Haller Ve İstisnaları	97
3.1.6.7.1. Meslekle Bağdaşmayan ve Bağdaşmayan Haller	97
3.1.6.7.1. Ticari Faaliyette Bulunamama	98
3.1.6.7.2. Hizmet Akdi Ve Çalışmama	98
3.1.6.7.3. Reklam Yasağı	98
3.1.6.7.4. En Az Ücretin Altında İş Kabul Edememe	99
3.2. Bağımsız Denetim Kuruluşları	99
3.2.1. Bağımsız Denetime Genel Bir Bakış	99
3.2.2. Bağımsız Denetime Ve İncelemeye Tabi İşletmeler	101
3.2.3. Bağımsız Denetleme Kuruluşları Tanımı ve Özellikleri	103
3.2.3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bağımsız Denetim Yetki Şartları	103
3.2.3.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Yönetici Ve Bağımsız Denetçiler Özellikleri	103
3.2.3.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yetkilendirilmesi	105
3.2.3.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Bildirim Yükümlülükleri	106
3.2.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Denetçiler	106
3.2.4.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Denetçilerin Nitelikleri	106
3.2.4.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Bağımsız Denetçilerin Mesleki yeterlikleri	108
3.2.4.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Bağımsız Denetçilerin Tam Zamanlı Olarak Çalışması	109
3.2.4.4. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler	110
3.2.4.4.1. Mesleki Şüphecilik	110
3.2.4.4.2. Bağımsızlık	110
3.2.4.4.3. Mesleki Özen Ve Titizlik	111
3.2.4.4.4. Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı	112
3.2.4.4.5. Reklam Yasağı	112
3.2.4.4.6. Sır Saklama Yükümlülüğü	113

3.2.4.4.7. Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet	113
3.2.4.5. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Ve Bağımsız Denetçilerin İçin Yasaklar	113
3.2.4.6. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Ve Bağımsız Denetçilerin Yetkileri	115

#### **4. BÖLÜM : İŞLEM DENETÇİSİNİN YAPACACAĞI İŞLER VE SORUMLULUĞU**

4.1. Genel Olarak İşlem Denetçisi	116
4.1.1. İşlem Denetçisi Olabilecekler	116
4.1.2. İşlem Denetçisinin Yapağı Denetim Türü	117
4.1.3. İşlem Denetçisi Adli Muhasebeci Görev Ayrımı	117
4.1.4. İşlem Denetçisinin Yapacağı İşler	118
4.1.5. İşlem Denetçisinin Çalışma Esasları	119
4.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda İşlem Denetçisinin Yapacağı İşler	120
4.2.1. Sermaye Şirketlerinin Kuruluş İşlemlerinin Denetlenmesi	120
4.2.1.1. Sermaye Şirketlerinin Kuruluş İşlemleri	120
4.2.1.2. İşlem Denetçisinin Kuruluş İşlemlerini Denetlenmesi	121
4.2.2. Birleşme Sözleşmesi Ve Birleşme Raporunun Denetlenmesi	125
4.2.2.1. Birleşme Kavramı Ve Özellikleri	125
4.2.2.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret kanununda Birleşme	126
4.2.2.3. İşlem Denetçisinin Birleşme Sözleşmesinin Ve Birleşme Raporunu Denetlemesi	129
4.2.3. Bölünme Sözleşmesi Ve Bölünme Plânının Denetlenmesi	134
4.2.3.1. Bölünme Tanımı Ve Özellikleri	134
4.2.3.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret kanununda Bölünme	135
4.2.3.3. İşlem Denetçisi Tarafından Bölünme Sözleşmesi Ve Bölünme Plânının Denetlenmesi	137
4.2.4. Tür Değişirme Plânının Ve Tür Değişirme Raporunun Denetlenmesi	141
4.2.4.1. Tür Değişirme Tanımı Özellikleri	141
4.2.4.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Tür Değişirme	142

4.2.4.3. İşlem Denetçisi Tarafından Tür Değişirme Plânının Ve Tür Değişirme Raporunun Denetlenmesi	144
4.2.5. Sermaye Artırımının Denetlenmesi	145
4.2.5.1. Sermeye Artırımı	145
4.2.5.2. Sermaye Artırım Türleri	146
4.2.5.2.1. Nakdî Sermaye Artırımı	146
4.2.5.2.2. Aynî sermaye Artırımı	146
4.2.5.2.3. Borcu Takası Yolu İle Sermaye Artırım	146
4.2.5.2.4. İç kaynaklardan Sermaye Artırımı	146
4.2.5.2.5. Şartlı Sermaye Artırılması	147
4.2.5.2.6. Kayıtlı Sermeye Sistemi	148
4.2.5.2.7. Sermaye Artırım İşlemleri	149
4.2.5.3. İşlem Denetçisi Tarafından Sermaye Artırımını Denetlenmesi	150
4.2.6. Sermaye Azaltımının Denetlenmesi	154
4.2.6.1. Sermaye Azaltılması	154
4.2.6.2. İşlem Denetçisi Tarafından Sermaye Azaltımının Denetlenmesi	154
4.2.7. Tasfiye Hâlindeki Bir Şirketin Birleşmeye Katılmasının Denetlemesi	155
4.2.7.1. Tasfiye Hâlindeki Bir Şirket Durumu	155
4.2.7.2. İşlem Denetçisinin Tasfiye Hâlindeki Bir Şirketin Birleşmeye Katılmasının Denetlemesi	156
4.2.8. Sermayenin Kaybı Veya Borca Batıklık Hâlinde Birleşmeye Katılma İşleminin Denetlenmesi	156
4.2.8.1. Şirketlerde Sermayenin Kaybı Veya Borca Batıklık Durumu	156
4.2.8.2. İşlem Denetçisinin Sermayenin Kaybı Veya Borca Batıklık Hâlinde Birleşmeye Katılma İşleminin Denetlenmesi	157
4.2.9. Menkul Kıymet İhracının Denetlenmesi	158
4.2.10. Komandit Şirkette Hesaplarının Denetlenmesi	159
4.2.10.1. Komandit Şirkette Hesaplarının Özelliği	159
4.2.10.2. İşlem Denetçisinin Komandit Şirkette Hesaplarını Denetlenmesi	160
4.2.11. Limited Şirketlerde Ek Ödeme Yükümlüğünün Denetlenmesi	160
4.2.11.1. Ek Ödeme Yükümlüğü	160
4.2.11.2. Ek Ödeme Yükümlüğünün Şirket Sözleşmesinde Öngörülmesi	161

4.2.11.3. Ek Ödeme Yükümlülüğünün Ortaklar Tarafından Ödenmesi	161
4.2.11.4. Ek Ödeme Yükümlülüğünün Azaltılması Veya Kaldırılması	162
4.2.11.5. Ek Ödeme Yükümünün Devam etmesi	162
4.2.11.6. Ek Ödemenin ortaklara Geri Ödenmesi	162
4.2.11.7. Limited Şirketlerde Ek Ödeme Yükümlülüğünün İadesinin Denetlenmesi	162
4.2.12. Limited Şirketlerde Ayrılma Akçesinin Denetlenmesi	163
4.2.12.1. Limited Şirketlerde Ayrılma Akçesi	163
4.2.12.2. Limited Şirketlerde Ayrılma Akçesinin Tutarı	164
4.2.12.3. Ayrılma Akçesinin Vadesi	165
4.2.12.4. Limited Şirketlerde Ayrılma Akçesinin Denetlenmesi	165
4.3. İşlem Denetçisinin Sorumluluğu Ve Cezalandırılması	166
4.3.1. Sorumluluk Kavramları	166
4.3.2. Ceza Ve Suç Kavramları	167
4.3.2.1. Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği Kasıt Ve Taksir	167
4.3.2.2. Türk Ceza Kanunda Yer Alan Cezalar	168
4.3.2.3. Hapis Cezaları	168
4.3.2.4. Adli Para Cezası	169
4.3.3. 3568 Sayılı Kanunda Sorumluluk Ve Ceza Uygulaması	170
4.3.3.1. 3568 Sayılı Kanun da Göre Uyarma Cezası	170
4.3.3.2. 3568 Sayılı Kanuna Göre Kınama Cezası	170
4.3.3.3. 3568 Sayılı Kanuna Göre Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	170
4.3.3.4. 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslekten Çıkarma	171
4.3.3.5. 3568 Sayılı Kanuna Göre Çalışan Meslek Mensuplarının Görevleriyle İlgili Suçlardan Dolayı Cezalandırılması	171
4.3.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumlulukları Ve Cezalandırılmaları	171
4.3.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret kanununda İşlem Denetçisinin Sorumluluğu Ve Cezalandırılması	173
4.3.5.1. Genel Olarak Denetçi Sorumluluğu	173
4.3.5.2. Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmede İşlem Denetçisinin Sorumluluğu	174
4.3.5.3. İşlem Denetçisinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu	175
4.3.5.4. İşlem Denetçisinin İbrası	177
4.3.5.5. İşlem Denetçiliğinin Sorumluluğun da Zamanaşımı Müessesesi	178

4.3.5.6. İşlem Denetçisi Hakkında Dava Açılması	179
4.3.5.7. İşlem Denetçisinin Sorumluluk Davasında Yetkili Mahkeme	180
4.3.6. İşlem Denetçisinin Cezalandırılması	180
4.3.6.1. Gerçeğe Aykırı İşlem Denetçisi Raporu Düzenleme	180
4.3.6.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması	181
4.3.6.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunma	181
4.3.6.4. Sır Saklama Yükümlüğünde Ceza	181
4.3.6.5. Cezaların Soruşturulması Ve Kovuşturulması	183
<b>5. SONUÇ VE ÖNERİLER</b>	<b>184</b>
<b>6. KAYNAKÇA</b>	<b>187</b>
<b>7. EKLER</b>	<b>191</b>
<b>8. ÖZGEÇMİŞ</b>	<b>233</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>a.g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>a.g.m.</b>	: Adı Geçen Makale
<b>6102 sayılı yasa</b>	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
<b>BDDK</b>	: Bankacılık düzenleme ve denetleme kurumu
<b>f.</b>	: Fıkra
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>M.</b>	: Madde
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>T C</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>YTTK</b>	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir
<b>TL</b>	: Türk Lirası

## GENEL BİLGİLER

<b>İsim ve Soyadı</b>	: Bülent BERKİ
<b>Anabilim Dalı</b>	: Muhasebe ve Finans Yönetimi
<b>Programı</b>	: Muhasebe ve Denetimi
<b>Tez Danışmanı</b>	: Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA
<b>Tez Türü ve Tarihi</b>	: Yüksek Lisans – Mayıs 2012
<b>Anahtar Kelimeler</b>	: Denetim, Denetleme, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, serbest Muhasebeci mali müşavir, Yeminli mali müşavir, İşlem denetçisi Denetçi, özel Denetçi, Denetim Raporu, Sorumluluk

## ÖZET

### 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İŞLEM DENETÇİSİ

Dünyada ekonomik nedenler ile işletmelerin büyümesi, rekabetin artması, para ve sermaye piyasalarının gelişmesi, çıkar gruplarını değişik ekonomik kararlar almaya zorlamıştır. Çıkar gruplarının ekonomik karar almalarında temel nokta; güvenilir ve doğru bilgidir. Doğru ve güvenilir bilgi elde etmek için işletme faaliyetleri üzerinde denetim yapılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Denetim yapılmasını gerektiren en önemli unsur, finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının tespit edilmesi ihtiyacıdır. Finansal nitelikli bilgilerinin güvenilirliğine engel olabilecek birçok faktörden söz etmek mümkündür. Bilgilerin güvenilirlik düzeyini artırmak amacıyla bağımsız bir uzmanın inceleme yapması ve bu konuda görüş belirtmesi önemlidir.

Ülkemizde bağımsız denetim, sermaye piyasası mevzuatı ile Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu mevzuatı hükümleri dâhilinde sınırlı sayıda yapılmaktadır. Ayrıca 3568 sayılı yasa ile sınırlı sayıda zorunlu olmamak kaydı ile vergi denetimi yapılmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 397. maddesi sermaye şirketlerinde denetim yapılması zorunlu hale gelmektedir. Yeni yasa denetim boyutunu bir uzmanlık alanı görüp denetim yapacak kişi ve kuruluşlarda bir takım özellikler aramıştır. Bununla birlikte Türk Ticaret Kanunu denetçileri bağımsız denetçi, işlem denetçisi, özel işlem denetçi olmak üzere üçe ayırmıştır.

Bu çalışmada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun uygulama alanı yeni olan işlem denetçisi ele alınmıştır. Çalışmada genel denetim teorisinden yola çıkılmış 6102 Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile şirket hukuku alanında getirdiği yenilikler genel olarak değerlendirilmiş, kimlerin işlem denetçi olabileceği, işlem denetçisinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu göre yapacağı denetimler ile görev ve sorumlulukları açıklanmaya çalışılmıştır.



## **GENERAL KNOWLEDGE**

<b>Name and Surname</b>	: Bülent BERKİ
<b>Field</b>	: Accounting and ve Finance Management
<b>Programme</b>	: Accounting and Auditing
<b>Supervisor</b>	: Professor Gülümser ÜNKAYA
<b>Degree Awarded and Date</b>	: May – 2012
<b>Keywords</b>	: Audit, Auditing, Turkish Commercial Code with the number 6102, Certified Public Accountant, Sworn Financial Advisors, Transactional Auditor, Auditor, Special Auditor, Audit Report, Responsibility.

## **ABSTRACT**

### **TRANSACTIONAL AUDITOR IN THE COMMERCIAL CODE WITH THE NUMBER 6102**

The expansion of the enterprises, increasing competition, development of money and capital markets due to the economic reasons in the World have forced the interest groups to take different economic decisions. The core point of the interest groups on decision making is reliable and correct information. Therefore the necessity of performing audit on the operations of the enterprise emerges.

The most import component that requires the performance of an audit is the need for determining whether the financial information are correct and reliable or not. It is possible to mention many factors which may put obstacle on the reliability of the

financial information. An audit to be made by an independent auditor for increasing the level of reliability of the information and his opinions to be declared in relation to this audit is important.

Independent auditing in our County is performed in limited numbers under the capital markets regulations and provisions of the legislation of the banking regulation and supervision agency. Additionally, tax auditing which is not compulsory is performed in limited numbers under the law with the number 3568.

In accordance with the article 397 of The New Commercial Code “The financial statements of a joint stock company and group of companies shall be audited in accordance with Turkish Auditing Standards which are in compliance with international auditing standards.” The new law considers the audit aspect as an area of specialty and seeks some qualifications in the persons and institutions that shall perform the audit. Besides, the Turkish Commercial Code classifies the auditors in three groups as, the independent auditor, transactional auditor and special auditor.

This study addresses the transactional auditor who has a new area of application in the Turkish Commercial Code with the number 6102. The study starts from the general audit theory and evaluates the reforms in the corporate law brought by the inurement of the Turkish Commercial Code with the number 6102 and tries to explain who are eligible for being transactional auditor, the audits to be performed according to the Turkish Commercial Code with the number 6102 with their duties and responsibilities.

## GİRİŞ

Günümüzde artan dünya nüfusuna bağlı olarak insanların ihtiyaçları da artmaya başlamıştır. İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla dünyanın her yerinde işletmeler kurulmuştur. Zaman içerisinde bu işletmeler ekonomik şartlar dâhilinde insanların ihtiyaçlarını daha fazla karşılamak için büyük ölçekli işletmeler haline gelmişlerdir.

İşletmelerde temel sorunlardan bir tanesi de işletme faaliyetleri hakkında doğru ve güvenilir bilgi elde etmek olgusudur. Doğal olarak her işletme kendi faaliyet veya finansal bilgilerini doğru gösterme kararıyla içindedir. Bu bilgilerin önceden belirlenmiş kurallara uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu durumda işletme tarafından sunulmuş bilgiler ancak o zaman güven verici olabilir.

Bu durumda işletme tarafından sunulan bilgilerin denetimi ortaya çıkmaktadır. Denetim işletme faaliyetleri sonucunda sunulan bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun belirlenmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Denetimimin en büyük yararı işletmeler tarafından sunulan bilgilerin güvenilirlik derecesini artırmaktır. Denetim yapılması sonucunda işletme bilgilerine güven artar. Denetim yapılan işletme hakkında gerçekçi kararlar ortaya çıkmasına neden olur.

Denetim gelişmiş ülkelerde 20. Yüzyıl ile önemi iyice artmıştır. Bunun nedeni ise işletme kararlarında doğru ve güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaçtır. Ülkemizde denetim, Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu mevzuatı hükümleri dâhilinde olmak üzere sınırlı sayıda yapılmaktadır. Ayrıca 3568 sayılı yasa ile sınırlı sayıda zorunlu olmamak kaydı ile vergi denetimi yapılmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edilmesi ile Türk ticari hayatına önemli değişiklikler getirmesi öngörülmüştür. Yeni yasa ile ticaret şirketlerinde kurumsal yönetim ilkeleri benimsenmiş, sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması zorunlu olmuş, tek kişilik şirket kurulmasının önü açılmıştır. Yine sermaye şirketlerinin internet sitesi kurması, bilanço esasını defter kayıtlarının uluslararası muhasebe

standartlarına göre yapılması, resmi yazışma ve işlemlerin elektronik ortamda yapılması, sermaye şirketlerinde sermaye koyma değerlerinin ticari hayatın gerçeklerine göre düzenlenmesi, sermaye şirketlerinde; şirket kuruluşunun, birleşmesinin, bölünme ve tür değiştirmesi işlemlerinin denetlemesi öngörölmüş ayrıca özel denetim yeni düzenlemelerde ayrıntılı olarak yeni yasada yer almıştır.

Bu çalışmada 6102 Sayılı Kanun'da yer alan işlem denetçisi ele alınmıştır. 6102 Türk Ticaret Kanunu'nda yeni tanımlar yapmak yerine işlem denetçisinin görevleri ve yetkili olduğu faaliyetler üzerinde incelemeler yapılmıştır. İşlem denetçisinin kimler olması gerektiği ayrıntılı olarak irdelenmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda işlem denetçisi sermaye şirketlerinin kuruluşunu, birleşmesini, bölünmesini ve tür değiştirmesi ile kanunda verilen diğer görevleri yapan kişi olarak tanımlanmıştır. Yine mevcut yasa işlem denetçisinin serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve bağımsız denetleme kuruluşu olabileceği hüküm altına alınmıştır.

Yaptığımız çalışmada işlem denetçisinin, yeni Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen görevleri ayrıntılı olarak incelenmiş ve değerlendirilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe denetimi arasındaki bağlantıyı kurularak işlem denetçisinin denetim faaliyeti nasıl yerine getirmesi gerektiği hususunda bilgiler aktarılmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada denetim teorisi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun getirdiği yenilikler, işlem denetçi olabilecekler, işlem denetçisi ile işlem denetçisinin 6102 sayılı yasaya bağılı olarak yapacağı işler ve işlem denetçisinin sorumluluklarını olmak üzere dört ana başlıktan oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim teorisi üzerinde ayrıntılı bilgiler verilmiştir. Bu bölümde muhasebe denetiminin tanımı, muhasebe denetimin türleri, genel kabul görmüş denetim standartları, denetim süreci, denetim planı, denetim kanıt toplama teknikleri ve denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporu üzerinde açıklayıcı bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununu genel olarak şirketler olarak şirket hukuku alanında getirdiği üzerinde açıklayıcı bilgiler sunulmuştur. Bu bölümde şirketlerde kurumsal yönetim, ticari işletme, ticaret unvanı, ticari defterler, finansal tablolar, tek kişi şirket kurma, sermaye konulacak değerler şirketler topluğu, genel kurul konularında meydana gelen yenilikler üzerindeki bilgilere değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde işlemde denetçisinin bağımsız denetim kuruluşu, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olması özelliğinden yola çıkılarak serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir hakkında gerekli bilgilere yer verilmiş olup, ayrıca ülkemizde yer alan bağımsız denetim kuruluşları hakkında Sermaye piyasası hükümlerine göre açıklanmaya çalışılmıştır

Çalışmanın dördüncü bölümünde işlem denetçisi üzerinde genel bir bilgi verildikten sonra 6102 Sayılı Kanun'da işlem denetçisinin yapacağı işler çok dağınık olmasına rağmen toplanmış, işlem denetçisinin kanunda yer alan denetim faaliyetleri nasıl yapması gerektiği yönündeki açıklamalar ile bilgilere yer verilmiştir. Yine bu bölümde işlem denetçisinin sorumlulukları üzerinde durulmuş olup sorumluklarını yerine getirilmemesi sonucu alınabilecek cezalar hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ortaya çıkarılmasında denetim teorisi, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 3568 Sayılı Meslek Kanunu, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Türk Ceza Kanunu belirleyici rol oynamıştır. Çalışma literatürde bulunan konu ile ilgili kitaplar, makaleler, tebliğler, bildiler ayrıca değerlendirildikten sonra 6102 sayılı yasa hakkında kaynak yetersizliği olduğu görülmüştür. Bu konu için, ticaret hukuku alanında uzmanlığı bulunan akademisyenlerin görüşlerine başvurulmuş, kendilerinden görüşler alınmıştır. Yine konunun uygulayıcısı asliye ticaret mahkemesi hâkimleri ile avukatların bilgisine başvurulmuştur.

# 1. BÖLÜM: DENETİM TEORİSİ

## 1.1. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler

Denetim yapılmasını gerektiren en önemli unsur, finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının tespit edilmesi ihtiyacıdır. Finansal nitelikli bilgilerin güvenilirliğine engel olabilecek birçok faktörden söz etmek mümkündür. Bilgilerin güvenilirlik düzeyini artırmak amacıyla bağımsız bir uzmanın inceleme yapması ve bu konuda görüş belirtmesi önemlidir. <sup>1</sup>

Denetim ihtiyacını doğuran nedenler aşağıdaki başlıklar altında gruplandırılabilir;

- Güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı,
- Çıkar çatışması,
- Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı,
- Diğer nedenler,

### 1.1.1. Güvenilir Ve Doğru Bilgi İhtiyacı

Denetim ihtiyacını ortaya çıkaran ve/veya zorunlu kılan en önemli neden ilgili tarafların güvenilir ve doğru bilgi talebidir. Bu talep denetim ihtiyacını doğuran en önemli etkidir.

Muhasebe tarafından oluşturulan finansal verilerin, bu verileri kullanan tarafların amaçları doğrultusunda ve sağlıklı olarak değerlendirilebilmesi ancak bu verilerin; anlaşılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir olmasıyla sağlanabilir.<sup>2</sup>Bilgi kullanıcılarına kararlarında kullanmaları için sunulan veriler, her zaman sağlıklı bir karar alınmasını sağlamaya yetecek derecede doğru ve güvenilir olmayabilir. Eğer bilgi; amaçları bilgi kullanıcılarının amaçları ile örtüşmeyen biri

<sup>1</sup> Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, **Denetim**, İstanbul: İSMMMO Yayın No:130, 2009, s.13.

<sup>2</sup> Kavut v.d. a.g.e., s.14.

tarafından sağlanmakta ise bilginin bilgi sağlayıcısının yararına yanlı olma olasılığı vardır.<sup>3</sup>Karar vericilerin bu bilgileri kullanabilmeleri için anlaşılır olması kaçınılmazdır. Muhasebe verilerinin karar vericilerinin ihtiyacına uygun düzenlenmesi, verilerin amaç doğrultusunda kullanılmasına yardımcı olacaktır. Finansal verilerin birbiriyle mukayese edilebilirliği yorum yapmayı ve değerlendirmeyi kolaylaştıracaktır. Tüm bu unsurları içinde barındırarak finansal tabloların bir arada doğru ve güvenilir olup olmadığını ortaya koyacak en önemli olgu denetimdir.

### 1.1.2. Çıkar Çatışması

Modern işletmecilikte, işletmeler profesyonel yöneticiler tarafından yerine yönetilir. Dolayısıyla işletmenin bir tarafında profesyonel yöneticiler diğer tarafta ise işletme ortak veya ortakları mevcuttur. İşletme ortak veya ortakları ile işletme yöneticileri arasında çıkar çatışması vardır.

Yöneticiler konumları gereği işletmenin gerçek finansal durumu hakkında işletme ortaklarından daha çok bilgiye sahiptirler. Her iki tarafın kendi çıkarlarını yükseğe çıkarmaları durumunda, işletme yöneticileri işletmenin kaynaklarını kendi çıkarları için kullanabilir veya daha yüksek zam veya prim alabilmek için işletmenin durumunu olduğundan iyi gösterebilirler. Bu nedenle işletmenin finansal raporlarında kasıtlı yapılan yanlışlıklar (hileler) içermesi söz konusu olabileceği gibi kasıtlı olmayan yanlışlıklar (hatalar) içermesi de söz konusu olabilir.

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinden öncelikle yönetici sorumlu olmasına rağmen yukarıda belirtilen örneklerde olduğu gibi yönetici yanlı davranabilmektedir. Bu da bilginin sağlandığı kaynağın tarafsızlığı konusunda kuşku yaratmaktadır. Bu nedenle bilgi kullanıcılarının kararlarında kullanacakları bilginin bağımsız bir uzman tarafından denetlenmesi gerekir.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup>Ferruh Çömlekçi ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:1585, 2004, s.4.

<sup>4</sup> Çömlekçi v.d., a.g.e., s.4.

### 1.1.3. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı

Muhasebe işlemleri ve finansal tabloların hazırlanması süreci, işletmeler büyüdükçe, faaliyet çeşitliliği arttıkça ve teknoloji ilerledikçe daha karmaşık hale gelmektedir. Ayrıca muhasebe standartlarındaki değişimler ve gelişmeler süreci daha da zorlaştırmaktadır. Muhasebe sürecinin karmaşıklığı finansal tablolarda hata olma olasılığını artırdığı gibi hatayı ortaya çıkarmayı da zorlaştırmaktadır. Bu durum, muhasebe bilgilerinin güvenilirlik ve doğruluk derecesinin tespiti amacıyla denetim gereksinimini ortaya çıkarmaktadır.<sup>5</sup>

### 1.1.4. Diğer Nedenler

Ticaretin boyutlarının gelişmesi ile işletmelerin faaliyetleri ulusal ve hatta ulus ötesi boyutlara varmıştır ve buna paralel olarak ulusal ve uluslararası para ve sermaye piyasalarında da önemli gelişmeler olmuştur. Söz konusu gelişmeler işletmeler tarafından veya işletmelerle ilgili kişi ve kuruluşlar tarafından alınan ekonomik kararların toplumun geniş kesimlerini etkilemesine neden olmaktadır.

Toplumunu etkileyen kararlara temel olan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin kamu adına bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>6</sup>

Finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcıları ile mali tabloları düzenleyen şirketin farklı yerlerde olmaları, kullanıcıların şirket yönetiminden sürekli veya sık sık bilgi almasında veya şirkette denetim çalışmasını kendilerinin yapmalarında yasal engeller olması veya her bir kullanıcının denetim çalışmasını kendisinin yapmasının zaman ve maliyet yönünden rasyonel olmaması durumlarında, kullanıcılar finansal tabloların kalitesini kendileri değerleyemezler. Böyle durumlarda kullanıcılar bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne güvenmek zorunda kalmaktadırlar.<sup>7</sup>

Diğer taraftan teknolojik gelişmeler nedeniyle günümüzde birçok ticari işlem artık elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Bu gelişmeler muhasebeyi de önemli ölçüde etkilemiştir. Artık muhasebe işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilmekte, kaydedilmekte, saklanmakta ve kullanıma sunulmaktadır. Bu kağıtsız ortamda bilgilerin

<sup>5</sup> Kavut v.d. a.g.e., s.16.

<sup>6</sup> Çömlekçi v.d., a.g.e., s..5.

<sup>7</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 3.Basım, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004, s.15.



tahrif edilmesi, değiştirilmesi ve kaybedilmesi daha kolay hale gelmiştir. Tüm bilgi kullanıcıları bu yapıyı anlayacak uzmanlığa sahip değildirler. Bu nedenle finansal tablolarda sunulan bilgilerin ve bu bilgilerin yaratıldığı sistemin güvenilirliğinin saptanabilmesi için finansal tabloların yaratılma süreci içinde uyulması gereken ilke, kural, yasa ve yönetmelikleri bilen, tarafsız bir uzman tarafından araştırılması gereği ortaya çıkmıştır.<sup>8</sup>

## 1.2. Denetim Tanımı ve Unsurları

Denetim Kavramları Komitesi muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır.

*“Denetim, iktisadî faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”*

Mevcut tanıma göre denetimin unsurları şu şekildedir;

### 1.2.1. Denetim, Ekonomik Bir Birim Veya Döneme Ait Bilgilere Uygulanır

Bir denetim çalışmasında denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi esastır. Bu amaçla her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak ortaya konulması gerekir. Denetim yapılacak alanın ortaya konulmaması denetimin anlamsız olmasına yol açar.<sup>9</sup>

### 1.2.2. Denetim Bir Karşılaştırma Sürecidir

Denetim faaliyetlerinde temel olarak yapılan işlem, işletmenin çeşitli şekillerde ortaya koyduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır. Bu açıdan denetim süreci; bilgi üretme ve karar verme süreci olarak düşünülmelidir. Yukarıdaki tanımda en önemli husus denetimin sistematik bir süreç olduğudur. Bu sistematik süreç ussal bir biçimde birbirini izleyen düzenlettirilmiş evrelerden oluşmaktadır. Denetim süreci anlamlıdır, ussaldır, planlıdır ve bilimseldir.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Çömlekçi, v.d., a.g.e., s. 6.

<sup>9</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 3.Basım, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000, s.20.

<sup>10</sup>Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010, s.11.

Yapılan denetimin türüne göre önceden saptanmış ölçütlerin niteliği değişmektedir. Örneğin muhasebe denetimi yapılıyorsa, kullanılacak ölçütler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir. Vergi denetimi yapılıyorsa, ölçüt, vergi mevzuatıdır. İç denetim yapılıyorsa, ölçüt, devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından konulmuş olan kurallardır.

### **1.2.3. Denetim Kanıt Toplama ve Değerleme Esasına Dayanır**

Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Her denetim çalışmasında denetçiler belli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak zorundadırlar. Çeşitli denetim teknikleri yardımıyla toplanan bu kanıtlar, denetçi tarafından değerlendirilerek sonuçta bir denetim görüşü oluşturulmaktadır.

### **1.2.4. Denetim, Konusunda Uzman Ve Bağımsız Kişilerce Yürütülür**

Denetim çalışmasını yürüten kişiye denetçi adı verilir. Denetçi yeterli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.

### **1.2.5. Her Denetim Çalışmasının Sonucunda Bir Rapor Düzenlenir**

Denetim sürecinin son aşamasını denetim raporu oluşturur. Denetçi, oluşturduğu görüşünü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir. Genelde yazılı biçimde düzenlenen denetim raporu, denetimin türüne ve yararlananların niteliğine göre çeşitli biçimlerde olabilmektedir.

## **1.3. Denetim Türleri**

Denetimin amacına göre dört tür denetim yapılmaktadır.<sup>11</sup>

- Finansal tabloların denetimi,
- Uygunluk denetimi,
- Faaliyet Denetimi,
- Özel amaçlı denetimler.

---

<sup>11</sup>Çömlekçi, v.d., a.g.e., s.7.

### 1.3.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablo denetiminin amacı, denetlenen işletmeye ait finansal tabloların işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını araştırmaktır. Bu denetimde denetim konusu finansal tablolarda beyan edilen bilgilerdir. Finansal tablolarda sunulan bilgiler, yönetimin işletmenin ekonomik durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki savlarını ifade eder.

Sermaye Piyasası Kurulu, Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki (SERİ: X, No: 22) Tebliğ'de birinci kısım Mad. 3'de bağımsız denetimin amacı aşağıdaki gibi belirtilmektedir:

*“ Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.”*

Bu tür denetim çalışmasında, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır. Bu tür denetime "Bağımsız Denetim" veya "Dış denetim" isimleri de verilmektedir.

### 1.3.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.<sup>12</sup>Bu denetimde, denetim konusu; denetlenen işletmenin personeli tarafından yapılan işlemler, tutulan kayıtlar ve düzenlediği finansal tablolardır. Denetim ölçütleri ise şirket ana sözleşmesinin hükümleri, kanun, tüzük ve yönetmeliklerdir. İşletmenin üst yönetiminin belirlediği politika ve yöntemler, üçüncü kişilerle yapılan sözleşme hükümleridir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Bu denetime örnek olarak, vergi denetimi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre yapılan işlem denetimi, Sosyal Güvenlik Kurumu denetçilerinin yaptığı denetim ve Sayıştay denetçileri tarafından kamu kurum ve

<sup>12</sup> Kepekçi, a.g.e., s.3.

kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırması da uygunluk denetimi kapsamına girer.

### 1.3.3. Faaliyet Denetimi

Bir işletmenin faaliyetlerinin ve politikalarının, işletmenin herhangi bir bölümünün etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi amacıyla gözden geçirilmesidir. Faaliyet denetiminin sonunda yönetim, faaliyetlerin geliştirilmesi, etkinliğin ve verimliliğin artırılması için öneriler bekler.<sup>13</sup>

Faaliyet denetimi işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Faaliyet denetimi bir organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ölçmeye çalışır. Faaliyet denetimi işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derecede ulaşılmış olduğunu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikli olmayan her türlü konuları araştırır. Faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu faaliyetin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından sürdürüldüğü görülmektedir.<sup>14</sup>

### 1.3.4. Özel Amaçlı Denetimler

Özel amaçlı denetim, belli konularda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir şirketin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgelerini incelemektir.<sup>15</sup>

Özel amaçlı denetimlere şunları örnek olarak gösterebiliriz;

- İşletme içindeki Ortaya çıkarılan hata ve hilenin veya bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması,
- Mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemeler,

---

<sup>13</sup>Çömlekçi, v.d., a.g.e., s.8.

<sup>14</sup> Güredin, a.g.e.,s.19.

<sup>15</sup>Tamer Aksoy, **Denetim** 1. Basım, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002, s.59.

- Kamusal kurum ve kuruluşlarca teftiş ve incelemeler,
- Vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler,
- Kredi işlemlerinden önce yapılan incelemeler,

Bu tür denetim çalışmalarında inceleme konusu bilgiler ve bunların karşılaştırılacağı kıstaslar, denetçiden istenen bilginin türüne göre değişir. Her biri ayrı bir uzmanlık konusu olan bu denetim çalışmaları, denetçinin ilgili konuda son derece bilgili ve deneyimli olmasını gerektirir.<sup>16</sup>

#### **1.4. Denetçi ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

##### **1.4.1. Denetçi Tanımı Ve Özellikleri**

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren bir kişidir.<sup>17</sup>

Denetçi şu özelliklere re sahip olmak zorundadırlar;

- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Denetçi, bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır.
- Denetçi, çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir.
- Denetçi, kişilikli ve ahlaklı olmalıdır.

##### **1.4.2. Denetçi Türleri**

###### **1.4.2.1. Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız

---

<sup>16</sup>Çömlekçi, v.d., a.g.e., s. 9.

<sup>17</sup>Bozkurt, a.g.e., s.31.

denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve/veya bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir.<sup>18</sup>

Bağımsız denetçilerinin özellikleri şunlardır;

- Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri (şekil açısından denetim) ve faaliyet denetimleridir
- Bağımsız denetçiler çeşitli kuruluşlara hizmet verir. Bağımsız denetçilerin müşterileri arasında kâr amaçlı işletmeler, kâr amaçsız işletmeler, resmî kuruluşlar ve kişiler bulunmaktadır.
- Denetçiler serbest meslek sürdüren kişiler olup bir ücret karşılığında faaliyet gösterirler. Denetçiler bu faaliyetlerini sürdürürken bağımsız olarak çalışırlar.
- Bağımsız denetçiler belirli bir sınavı geçirip bu faaliyeti yapma yetki ve fermanını kazanmış, uzman kişilerdir.
- Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin mali tablolarını denetlemektir.

Bunun yanında yaptıkları çeşitli hizmetler de vardır.<sup>19</sup>

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık yapmak,
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlığı yapmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını oluşturmak,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna yardımcı olmak,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini yürütmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere personel bulunmasında yardımcı olmak.

---

<sup>18</sup>Güredin, a.g.e., s.20.

<sup>19</sup>Bozkurt, a.g.e., s.32.

### 1.4.2.2. İç Denetçiler

Kuruluşların kendi iç yapıları içinde kurdukları iç denetim bölümünde çalışan, kuruluş örgütü içerisinde bulunan ve ücretleri kuruluş tarafından ödenen denetçilerdir. Yönetime kuruluş/şirket faaliyetleri ve hesaplarını incelemek yolu ile rapor verirler.

İç denetçilerin faaliyetlerini sürdürmede ve iç denetim raporunu düzenlemede tarafsız davranmaları esas ilkedir.<sup>20</sup>

İç denetim malî nitelikteki faaliyetler ile malî nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır. İç denetçilerin yaptıkları başlıca işler şu şekilde olabilir:

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığına belirleme,
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma derecesini izleme,
- İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturma,
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapma,
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girme.

### 1.4.2.3. Kamu Denetçileri

Devlete bağlı denetçiler tarafından, kamu kurumlarının veya özel sektöre ait kurumların kanunlara, yönetmeliklere, politikalara ve yordamlara uyup uymadıklarını araştırılması amacıyla yapılan denetimdir.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup>Aksoy, a.g.e., s.65.

<sup>21</sup>Çömlekçi, v.d. a.g.e., s.10.

### 1.4.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim standartları; denetçiye meslekî sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yürütülen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir. Çok geniş bir şekilde 1947 yılında kabul edilen ve günümüze kadar çok az bir değişikliğe uğrayarak gelen bu standartlar Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları içinde toplanmıştır. Bu standartlar genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirler. Denetim standartları denetim faaliyetinin konusu ve denetçinin çalışmasının kalitesi ile ilgilidir. Kaliteli bir denetim çalışması ancak Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen çalışmadır.<sup>22</sup>

Günümüzde Uluslararası Denetim Standartları (UDS) asıl olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC (International Federation of Accountants) tarafından yayınlanmaktadır. 1970'lerin sonunda IFAC bünyesinde denetim standartları oluşturmak için IAPC (International Auditing Practices Committee) kurulmuş ve ilk UDS'yi 1991 yılında ve ilk UDS setini ise 1994 yılında yayınlamıştır. IAPC 2002 yılında yeniden düzenlenerek Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu adını almıştır.<sup>23</sup>

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Denetim Standartları üç ana grupta toplanmaktadır. Bunlar;

#### Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar

- Mesleki Eğitim ve Deneyim
- Bağımsızlık
- Mesleki Özen

#### Çalışma Alanı Standartları

- Planlama ve gözetim standardı
- İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı

<sup>22</sup> Güredin, a.g.e., s.39.

<sup>23</sup>Türmob, **Denetim cilt I**, 1.basım, Ankara: Tesmer Yayınları No: 8, 2009, s.20.



- Yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplama standardı

#### Raporlama Standartları

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk
- Devamlılık Özelliği
- Açıklayıcı Bilgiler
- Denetçi Görüşü Beyanı

#### 1.4.3.1. Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar

Genel standartlar denetçiye özgü kişisel standartlardır.<sup>24</sup>Denetim işlevi muhasebe mesleği sahibi uzman kişiler tarafından görülür. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir.<sup>25</sup>

##### 1.4.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması gerektiğini belirlemektedir. Eğitim ve deneyim (staj) bu meslekte bir birini tamamlayan parçalardır.<sup>26</sup> Bu standarda göre; denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir. Diğer birçok meslekte olduğu gibi, denetçilik mesleğinde de iş başında eğitim yöntemi çok önemlidir.

Denetçiler uzman muhasebe denetçiliği sertifikasını almak için sınava girmeden önce ve sertifikanın alınmasından sonra devamlı olarak iş başında eğitime tabi tutulur. Bu eğitim genel olarak deneyimli bir uzman denetçinin yanında yardımcı denetçilik yapılarak sürdürülür. Uzman denetçiler kendi meslekî bilgi ve deneyimlerini yanlarında çalışan genç yardımcı denetçilere aktararak onların meslek açısından üstün

---

<sup>24</sup>Kavut, v.d. a.g.e., s.16.

<sup>25</sup>Güredin, a.g.e., s.39.

<sup>26</sup>Türmob, a.g.e., s.21.

nitelikli uzman denetçiler olarak yetiştirmelerine çaba harcar. Bu, denetçilik mesleğinin öngördüğü yüce bir davranıştır.<sup>27</sup>

#### **1.4.3.1.2. Bağımsızlık Standardı**

Denetçi veya denetçiler, denetim görevleri ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdırlar.<sup>28</sup> Bağımsızlık denetçi profesyonelliğinin bir niteliğidir. Bağımsızlık müşteri baskısına karşı koyabilme veya denetçinin denetim kararlarında yansız kalabilme kabiliyetidir. Bağımsızlık; bulunduğu şartlara bakmaksızın icra ettiği mesleğin kendisine yüklediği sorumluluklarını bilincinde, vicdani değerleri ve kamuya karşı sorumluluğu her zaman için şahsi menfaatlerinin önünde tutarak çalışmak demektir.<sup>29</sup>

Gerçekte bağımsızlık, denetçinin, denetim görevini yaparken dürüst ve tarafsız davranmasını ifade eder. Dürüstlük, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi ve bilgi kullanıcılarını yanıltmamaktır.

Tarafsızlık, denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan, kendi kararını kendisinin vermesidir. Görünürde bağımsız olmak için, denetçinin dürüst ve tarafsız davranmadığı sonucu çıkaracak müşteri ilişkilerinden kaçınması gerekir.

Bilgi kullanıcıları denetçinin bağımsızlığını kuşku ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin görüşü bir değer taşımayacaktır. Kuşkuları gidermek için denetçinin müşterisi ile ekonomik ve iş ilişkisinin olmaması gerekir. Denetçi denetlediği şirketin ortağı, yönetim kurulu üyesi veya memuru olmamalıdır.<sup>30</sup>

#### **1.4.3.1.3. Mesleki Özen Standardı**

Denetçinin denetim çalışmalarında azami mesleki özen ve titizliği göstermesi beklenmektedir. Denetçiler mesleki sorumluluklarını denetimin her aşamasında taşımak zorundadırlar. Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama da, çalışma kâğıtlarının ve

---

<sup>27</sup>Güredin, a.g.e., s.42.

<sup>28</sup>Güredin, a.g.e., s.39.

<sup>29</sup>Türmob, a.g.e., s.21.

<sup>30</sup>Kepekçi, a.g.e., s.19.

dosyaların düzenlenmesinde, denetim raporunun hazırlanmasında yeterli özen gösterilmelidir.<sup>31</sup>

Mesleki Özen ve titizliğin gösterilmesi denetçiye şu yararları sağlar;

- Tüm denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyması ile sağlanır.
- Özenli ve titiz davranan bir denetçi denetim faaliyetini, düzgün bir biçimde planlar,
- Yeterli ve uygun kanıt toplayarak inceler,
- Temiz ve düzgün çalışma kâğıtları hazırlar,
- Finansal tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşır.

#### **1.4.3.2. Çalışma Alanı Standartları**

Muhasebe denetiminde çalışma alanı (denetim uygulama) standartları, denetim kapsamının ve denetim işlemlerinin belirlenmesinden denetim bulgularının raporlanmasına kadar olan süreçteki uygulamanın ne şekilde olması gerektiğini belirleyen standartlardır. Bu standartlar, denetimin kapsamının belirlenmesinde ve güvenilir bir denetçi görüşüne ulaşmak için kanıt toplanmasında denetçiye yol gösterici niteliktedir.

##### **1.4.3.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı**

Çalışma sahası standartlarından birincisi denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir. Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır. Planlama ile ilgili çalışmalar ayrı ayrı belgelenecek bir denetim programı hazırlanır. Denetim programında izlenecek yol ve denetim işlemleri ayrıntılı biçimde gösterilir. Ancak bu bir ön planlama olduğundan, denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkacak koşullara göre, programda gerekli düzeltmeler ve ilaveler yapılır.

##### **1.4.3.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı**

---

<sup>31</sup>Türmob, a.g.e., s.22.

İşletmede varlıkların korunması, amaçlara ulaşılması, istenmeyen olayların engellenmesi ve güvenilir bilgi elde edebilmek için oluşturulan politika ve prosedürlere iç kontrol yapısı veya kısaca iç kontrol adı verilmektedir.<sup>32</sup> Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlendirilmesinin yapılmasında iki amaç vardır. Birinci amaç, sistemin kendisine olan güvenin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır.

Denetçiler denetlenen dönemde meydana gelmiş her bir kıymet hareketine ilişkin muhasebe kayıtlarını yeni baştan tek tek ele alıp inceleyemezler. Denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal tabloların bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güvenmek isterler. Kurulup işletilen sistem ne kadar etkin ise, denetçinin güveni o kadar fazla olacak ve buna bağlı olarak da denetim riski azalacaktır. İç kontrol sistemini denetlemenin ikinci nedeni, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir.<sup>33</sup>

İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetim sürecindeki belirsizliği ve dolayısıyla denetim riskini büyük ölçüde azaltır. Böylece denetçinin, denetim işlemlerinin uygulanması ile ilgili kararı netleşir. Güçlü bir iç kontrole sahip işletmelerde denetim kapsamı daha dar tutulur, denetim süresi kısalmış, denetimde daha az personelden yararlanılır ve daha az sayıda kanıtla yetinilir. Bunun tersi durumda ise, denetim riski ve maliyeti artacaktır.<sup>34</sup>

#### **1.4.3.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama Standardı**

Denetçi, müşteri işletme finansal tabloları hakkında uygun bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayıda ve kaliteli yani güvenilir kanıt toplamak zorundadır. Yeterlilik kanıtın miktarıyla ilgili iken, güvenilirlik kanıt türüne göre değişir.<sup>35</sup> Denetçinin denetim kanıtları toplayabilmek için uygun denetim tekniklerinin kullanılması gerekmektedir. Denetim teknikleri, denetim kanıtı elde etmeye yarayan

---

<sup>32</sup>Türmob, a.g.e., s.22.

<sup>33</sup> Güredin, a.g.e., s.46.

<sup>34</sup>Çömlekçi, v.d., a.g.e., s.21.

<sup>35</sup>Türmob, a.g.e., s.22.

tekniklerdir. Örnek olarak; fiziki sayım, gözlem, doğrulama, soruşturma gibi. Toplanacak kanıtın sayısı ve kalitesinin belirlenmesi denetçinin öznel yargısına bırakılmıştır.

### **1.4.3.3. Raporlama Standartları**

Finansal tabloları kullananlar açısından meslekî bir incelemenin yapılmış olduğu hususundaki tek kanıt yayımlanan denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun meslekî bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması gereklidir.

Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir. Toplum içi haberleşmenin ve bu konuda ortak bir dil kullanmanın zorluğu, raporlama standartlarının genel standartlara ve çalışma sahası standartlarına oranla çok daha kesin ve özel olmalarını gerektirir.

#### **1.4.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı**

Denetçiden raporunda, incelenen işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluk derecesini belirtmesi istenmektedir. Finansal tabloların karşılaştırılabilirliği için bunların dayanağı olan ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olması gerekir.

Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak bu değişiklikler ve bunların finansal tablolara etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.<sup>36</sup>Denetçi finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde dönemler itibariyle farklılık olup olmadığını incelemelidir. Geçmiş dönemde uygulanan muhasebe politikaları ile cari dönemde uygulanan muhasebe politikaları arasında değişiklik olması halinde, gerekli açıklamalara denetim raporunda yer verilmelidir.

#### **1.4.3.3.2. Devamlılık Özelliği**

---

<sup>36</sup>Kavut, v.d., a.g.e., s.75.

Denetim raporunda, incelenen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının ve devamlılık ya da başka ifade ile tutarlılık ilkesi, muhasebede kullanılan politikaların zorunlu olmadıkça dönemden döneme değiştirilmemesidir.<sup>37</sup>

Şayet zorunlu olarak bir değişiklik olmuşsa, müşteri işletme yönetiminin bu durumu finansal tablolarda açıklaması gerekir. Devamlık ilkesine uyulmaması, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine engel olur. Bu nedenle denetçiden, müşteri işletmenin finansal tablolarında bu ilkeye uyulup uyulmadığını saptaması istenmektedir. Yöntemlerinin önceki dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir.

#### **1.4.3.3.3. Açıklayıcı Bilgiler Standardı**

Tam açıklama standardı, finansal tabloların üçüncü kişileri yanıltmayacak şekilde düzenlenmesini ve gerekli dipnot açıklamalarının yapılmasını gerektirmektedir. Denetçiler, finansal tablolarda yer alması gereken, açıklayıcı notları da inceler ve bu tabloların güvenilir ve yeterli bilgi ihtiyacını karşılama amacına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediklerini de değerlendirir. Finansal tablolarda yeterli derecede açıklamanın olmadığı tespit edildiğinde; bu durumu denetim raporunda belirtilmesi gerekir.

#### **1.4.3.3.4. Denetçi Görüşü Beyanı Standardı**

Raporlama standartları, yapılan denetim sonucunda bir denetçi görüşü belirtilmesini ister. Ancak, burada bildirilecek görüşün ne şekilde, hangi standartta olacağı ve denetçinin sorumluluğunun ne tür bir standartta bağlı olacağı konusu önem arz eder. Burada, denetçinin mali tablolara bütününe veya belirli bir kısmına yönelik olarak görüş bildirilmesi, bildirilemiyorsa görüş bildirilememesinin nedenleri, sınırlama varsa sınırlama getirilen sorumluluk derecesine açıklık getirilmesi gerekir. Denetçi denetim çalışmaları sonucunda incelediği finansal tabloları ilişkin ulaştığı görüşünü raporunda açıklamalıdır. Denetçi, şu dört görüş türünden en uygun olanı seçer. Bunlar; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır.

### **1.5. Denetim Süreci**

---

<sup>37</sup>Çömlekçi, v.d., a.g.e., s.23.

Denetim süreci, denetçinin bir müşteri işletmenin denetimini kabul etmesi ile başlayıp, denetim raporunun verilmesiyle biten bir aşamalar zincirinden oluşmaktadır.

Denetim süresi dört aşamadan oluşmaktadır;

- Müşterinin Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması,
- Denetim Planının Hazırlanması,
- Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi,
- Denetim Raporunun Hazırlanması.

### **1.5.1. Müşterinin Kabulü ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması**

Denetim işletmeleri ve denetçiler kendilerine her başvuran müşteriye kabul etmek zorunda değildir. Genel kabul görmüş denetim standartları ve kalite kontrol standardı, müşterinin kabul edilmesinden önce gerekli araştırmaların yapılmasını şart koşmaktadır. Gerekli araştırmaları yapmadan müşteri kabul etmiş olmanın acı sonuçları birçok denetim işletmesini sarsmıştır. Bu nedenle denetim işletmeleri yeni müşteri kabulü ve halen çalışmakta oldukları müşterilerle işe devam etme konularında belli bir politika izler. Denetim işletmeleri yeni müşteri seçerken yapılacak denetim anlaşmasının denetim işletmesine yükleyebileceği denetim riskini dikkate alırlar.

Yeni bir müşterinin kabulüne karar verirken denetçinin denetim riski açısından göz önünde bulunduracağı hususlar şunlardır:<sup>38</sup>

- Finansal tablolarda önemli düzensizliklerin ve hataların bulunmasının olası olduğu ve yapılacak denetim sonunda bu hataların ortaya çıkarılmasının beklenmemesi,
- Halihazırda veya gelecekteki müşteri ile iş yapmanın denetim işletmesinin itibarına gölge düşürmesinin beklenmesi,
- Gelecekteki müşterinin özellikleri ve finansal tablolarla ilgili olarak bir anlaşmazlığa düşülmesi halinde bu sahiplerin denetçi aleyhine mahkemeye başvurma eğiliminin hissedilmesi,
- Denetim raporunun hangi amaçla kullanılacağı,
- Denetlenecek müşterinin finansal durumu,

---

<sup>38</sup> Güredin, a.g.e., s.180.

- Denetlenecek müşterinin tepe yöneticilerinin dürüstlüğü, yasadışı işler yapmaya eğilimli kişiler olup olmadıkları.

Yeni müşterinin kabul edilmesinde denetim riskini dikkate alan denetçi (veya denetim işletmesi) bu işletme ve ilgili finansal ve finansal olmayan her türlü bilgiyi toplamaya çaba harcar. Bu amaçla o işletme ile iş ilişkisinde bulunan kuruluş ve kişilerden işletmenin durumu ve yöneticileri hakkında bilgi toplar. Üstleneceği görevi tam bağımsız olarak ve uzmanlık alanı kapsamında uygun bir biçimde yerine getirmekte teredütü olan bir denetçinin hiç düşünmeden bu görevden affını istemesi gerekir.

Yeni bir müşterinin alınması kararının verilmesinde, denetçinin o işletmeyi daha önce denetleyen denetçilerle bir görüşme yapması kaçınılmazdır. Eski denetçinin yönetimin dürüstlüğü, denetim görevinden ayrılmasının nedenleri, muhasebe ilkelerinin uygulanması açısından yöneticilerin davranışları, denetim sırasında karşılaşmış olduğu önemli sorunlar hakkında vereceği bilgiler yeni işin alınıp alınmama kararma ışık tutar. Böyle bir görüşme isteğinin yeni denetçiden gelmesi gerekir. Yeni ve önceki denetçiler arasında sözlü veya yazılı olarak yapılabilecek bu görüşmelerin içeriği gizli tutulur.

Denetçilerin önemli bir sorumluluğu da sır saklama olduğundan, yeni denetçinin önceki denetçi ile yapacağı görüşmede önceki denetçinin belirli açıklamalarda bulunabilmesi için müşteri işletmeden onay alınması gerekir. Bu onayın alınması kural olarak yeni denetçinin gelecekteki müşterisine başvurması ile olur. Yeni denetçi önceki denetçiden özellikle şu konularda bilgi ister:<sup>39</sup>

- Yöneticilerin dürüstlüğü,
- Muhasebe ilkeleri, denetim prosedürleri ve diğer benzer konularda yönetim ile uyumsuzluğa düşülüp düşülmediği,
- Önceki denetçiye göre denetçi değişikliğinin nedenleri.

Önceki denetçi sorulara tam cevap vermezse, bunu belirtmelidir. Bu durumda denetçi denetim işini alıp almama kararını vermede, önceki denetçinin cevabının sınırlı kalmasını dikkate almalıdır.

Denetçi, denetim görevini kabul etmeden önce, kendisine denetim görevini teklif edenlerle görüşmelidir. Bu görüşmede denetimin amacı, kapsamı ve süresi

---

<sup>39</sup>Kepekçi, a.g.e., s.34.



belirlenir. Bu görüşme sonrasında denetçi ile müşteri arasında denetim işinin esaslı unsurlarını düzenleyen denetim sözleşmesi imzalanır.

Bağımsız denetim sözleşmelerinin içeriği farklı koşullar taşımakla birlikte, bir denetim sözleşmesinin asgari olarak aşağıda belirtilen unsurları içermesi gerekir;<sup>40</sup>

- Yapılan anlaşmanın amacı belirtilir.
- Denetim çalışmasının kapsamı belirtilir ve bu çalışmanın genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu bir şekilde yürütüleceği açıklanır.
- Denetimin amacının hataları bulmak, yolsuzlukları ortaya çıkarmak olmadığı; amacın sadece finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir görüş bildirmek olduğu açıkça belirtilir.
- (Varsa) gereken hallerde yönetime belirli durumların raporlanacağı bildirilir (Yönetim mektubu).
- (Varsa) vergi danışmanlığı, yönetime danışmanlık hizmetleri veya diğer tür hizmetlerin sunulacağı bildirilir.
- (Varsa) çalışmanın kapsamını sınırlandıran etmenler, yapacakları etki ile birlikte açıklanır.
- (Varsa) müşteri işletme elemanlarınca yapılması öngörülen işler tamamlanma tarihleri de belirtilmek suretiyle bildirilir.
- Denetim ücretinin hesaplanma esasları bildirilir.
- Denetim çalışmasının zaman planı ve bitiş tarihi bildirilir.

### **1.5.2. Denetim Planı**

Denetimi planlama, denetimin amacına ulaşmak için sıra ile yapılacak işlerin düzenlenmesidir. Denetim planlaması, tasarlanan denetim uygulaması ve kapsamı hakkında genel bir stratejinin oluşturulmasıdır. Denetim planlamasının niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını etkileyen başlıca faktörler, denetçinin müşterisinin işi konusunda bilgisi, denetçinin müşterisini denetlemede geçirdiği deneyim ve müşterinin işinin büyüklük derecesi oluşturmaktadır.

Denetim planlamasının unsurları şunlardır:<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup>Güredin, a.g.e., s.184.

- Müşteri hakkında bilgi toplama
- İç kontrol sisteminin incelenmesi
- Denetim riski
- Denetimde önemlilik

#### **1.5.2.1. Müşteri Hakkında Bilgi Toplama**

Denetçi denetim işini aldıktan sonra müşteri işletme hakkında denetimde faaliyeti sırasında yararlanacağı her türlü bilgiyi toplamaya başlar. Denetim görevinin iyi bir biçimde planlanabilmesi için denetçinin müşteri işletme ile ilgili temel bilgiler toplaması gerekir. Bu bilgiler şunlar olabilir:<sup>42</sup>

- Faaliyet gösteren iş kolu ve özellikleri
- Uygulanan muhasebe politika ve yordamlar,
- İç muhasebe kontrol sisteminin güvenilirlik derecesi
- Denetim amacıyla finansal tablo kalemlerinin ve diğer hususların önemlilik sınırlarının kestirilmesi
- Düzeltmeler yapılması gerekli olacağı düşünülen finansal tablo kalemleri
- Önemli hata veya düzensizliklerin varolma olasılığına bağlı olarak denetim kapsamının ve işlemlerin genişletilme zorunluluğuna yol açabilecek nedenlerin varlığı
- Hazırlanması istenecek denetim raporlarının türü ve içeriği.

#### **1.5.2.2. İç Kontrol Sistemi**

Uluslararası muhasebe federasyonuna göre iç kontrolün tanımı şu şekilde yapılmaktadır;

- İşletmenin varlıklarının korunması,
- Yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması,

---

<sup>41</sup>Kepekçi, a.g.e., s.40.

<sup>42</sup>Güredin, a.g.e., s.186.

amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaya yardımcı olan işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politikalarıdır.

İç kontrol üç temel unsurdan oluşmaktadır. Bunlar;

- Kontrol Ortamı,
- Muhasebe Sistemi,
- Kontrol Prosedürleri.

#### **1.5.2.2.1. Kontrol Ortamı**

Bir işletmede etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin ön koşulu, uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bu ortama, iç kontrol ortamı adı verilmektedir.

#### **1.5.2.2.2. Muhasebe Sistemi**

Muhasebe sistemi bir işletmenin, tutar ile belirtilebilen çeşitli hareketlerini kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz, yorum ve raporlama isimlerini yerine getirmeye yaramaktadır. İşletmelerde muhasebe işlemleri \ analıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç kontrol yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir.

Bu bağlamda etkili bir iç kontrol yapısının ortaya koyduğu bazı hedefler bulunmaktadır. Bu hedefler şunlardır:<sup>43</sup>

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin verilmiş olan bir yetkiye dayanılarak yapıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

---

<sup>43</sup>Bozkurt, a.g.e., s.126.

Etkili bir muhasebe sistemi, işletmedeki muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlayacağından, hata ve düzensizlikleri önleme ve ortaya çıkarma görevini yapacağından, bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarında vazgeçilmez bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

### **1.5.2.2.3. Kontrol Prosedürleri**

İç kontrol yapısının üçüncü unsurunu kontrol prosedürleri oluşturmaktadır. Kontrol prosedürleri, işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için yürütülen faaliyetlerde, güvenilirliği sağlayabilmek için yönetim tarafından oluşturulan çeşitli politika ve prosedürlerdir.

## **1.6. Denetim Riski**

Denetim riski, önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan bir mali tablo hakkında istemeden olumlu görüş verme olasılığıdır"<sup>44</sup> Denetçinin kanıt toplaması ve rapor hazırlaması finansal tablo kullanıcıları için bu riski azaltır, fakat denetçinin kendisi de finansal tablolar hakkında yanlış görüş verme riskiyle karşı karşıyadır. Bu toplam risk (bilgi riski ve denetçinin iş riski) denetim riski olarak ifade edilir.<sup>45</sup> Denetim riskinin asıl risk, kontrol riski ve bulgu riski olmak üzere üç bileşeni vardır.

Denetçiler, denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeyi için kabul edilebilirliğin çok düşük olması dışında resmi bir standarda sahip değildirler. Denetim standartları tarafından bir miktar risk kabul edilmektedir fakat bu çok yüksek değildir. Denetçiler denetim riskini kişisel yargılarına ve firma politikalarına göre belirlerler. Denetçi doğru görüş bildirdiğinden ne kadar emin olmak isterse denetim riski oranı o kadar düşük olacaktır. Örneğin denetçi %99 kesinlik istiyorsa, denetim riski %1 olacaktır.<sup>46</sup>

### **1.6.1. Asıl (doğal) Risk**

Asıl (doğal) risk, İç kontrolün olmadığı varsayımıyla, bir savın finansal tablolardaki yanıltıcı beyanlara olan duyarlılığıdır. Asıl (doğal) risk, müşterinin işinin, önemli işlem türlerinin ve muhasebecilerinin etkinliğinin fonksiyonudur. Denetçi asıl

---

<sup>44</sup> Bozkurt, a.g.e., s.105.

<sup>45</sup>Çömlekçi, v.d. a.g.e., s. 40.

<sup>46</sup>Çömlekçi, v.d. a.g.e., s.42.

risk üzerinde bir kontrol sağlayamaz. Denetçiler sadece onun önemini belirlemeye çalışırlar.

### **1.6.2. Kontrol Riski**

Kontrol riski, yanıltıcı beyanların müşterinin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememiş olması riskidir. Denetçi, kontrol riskini yaratamaz veya kontrol edemez. Denetçiler sadece müşterinin kontrol sistemini değerlendirebilir ve yanıltıcı beyanları ortaya çıkartmadaki başarısızlık olasılığını belirleyebilirler. Denetçinin kontrol riskini belirlemesi, işletmenin kontrol sistemini incelemesine ve değerlendirmesine dayanır. Kontrol etkinliği kararları ve risk belirlemesi planlama amacıyla ön hazırlık niteliğinde yapılabilir.<sup>47</sup>Denetçi müşterinin kontrol politikalarının ve yordamlarının etkin olmadığına inanıyorsa ve bu nedenle üretilen finansal bilgiye güvenemiyorsa kontrol riskini maksimumda (%100) belirlemeye karar verebilir. Denetçi iç kontrollerin ayrıntılı testlerini yapmaktan ziyade hesap kalanlarının daha kapsamlı maddi doğruluk testlerini yapmanın daha etkin (daha az maliyetli) olduğunu düşündüğünde de kontrol riskini maksimum düzeyde belirleyebilir.

### **1.6.3. Bulgu Riski**

Bulgu riski, yapılan maddi doğrulama yordamlarının hesap kalanları veya işlem sınıflarındaki bir yanıltıcı beyanı ortaya çıkaramama riskidir. Bulgu riskini yöneten ve kontrol eden kanıt toplama yordamlarını uygulamaktan sorumludur. Bu denetim yordamları denetçinin finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olabilen önemli yanlışlıkları ortaya çıkartma fırsatlarını yansıtır. Bu bakımdan bulgu riski denetim yordamlarının etkinliğinin ve onların denetçi tarafından uygulanmasının bir fonksiyonudur.

## **1.7. Denetimde Önemlilik**

Önemlilik Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin 'Finansal Tabloların Sunumu ve Hazırlanmasında' aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır. *“Bir bilginin eksikliği veya yanlış ifade edilmesi, bu bilgileri kullananların finansal tablolara dayalı*

---

<sup>47</sup>Çömlekçi, v.d. a.g.e., s.43.

olarak aldıkları kararları etkileyebiliyorsa bu bilgiler önemli bilgilerdir. Önemlilik, bir muhasebe kaleminin veya hatanın, onların belirli durumlardaki eksikliklerinin ya da yanlış ifade edilmelerinin değerlendirilmesi durumunda ortaya çıkacak önemine, büyüklüğüne göre değişir. Dolayısıyla, önem derecesi, bir bilginin yararlı olabilmesi için sahip olması gereken asıl kalitatif (niteliksel) özelliklerinden ziyade, bir eşik veya önemli ile önemsiz ayırma noktası oluşturur.<sup>48</sup> Denetiminin amacı, denetçiye, hazırlanan finansal tablolar üzerinde, tüm önemli hususlar açısından, finansal raporlama standartlarına uygunluk konusunda görüş bildirebilmesini sağlamaktır. Önemlilik seviyesine ilişkin bir kanaat oluşturulması mesleki bir yargıyı gerektirir. Finansal tablolardaki hata veya eksiklikler, finansal tablo kullanıcılarının yorumlarını etkileyecek düzeyde ise önemlidir.

Denetçi, önemli yanlışlıkların belirlenebilmesi için bağımsız denetim planını oluştururken tutar açısından kabul edilebilir önemlilik seviyesini belirler. Ancak, önemlilik seviyesi belirlenirken, önemli yanlışlıkların hem tutarı hem de niteliği dikkate alınır. Bağımsız denetçi, önemsiz tutarda ve münferit birden çok yanlışlığın toplamda finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye yol açma ihtimalini göz önünde bulundurur.

Önemlilik seviyesi değerlendirmesi, kullanılacak bağımsız denetim teknikleri konusunda bağımsız denetçiye yol göstererek, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesini sağlayacak bağımsız denetim tekniklerini seçmesi için imkân sağlar.<sup>49</sup>

### **1.8. Denetim Kanıtı**

Denetim Kanıtı denetçinin, denetim görüşünün temelini oluşturan sonuçlara ulaşmak için topladığı ve kullandığı bilgilerden oluşur.<sup>50</sup>

Bu kanıtlar, finansal tabloların dayandığı ve diğer kaynaklardan elde edilmiş olan bilgileri beraberinde bulunduran kaynak belgelerden ve muhasebe kayıtlarından oluşur. Denetim görüşü oluştururken, denetçinin genellikle elde bulunan tüm bilgileri

---

<sup>48</sup>Türmob, a.g.e., s.320.

<sup>49</sup>Kavut, v.d., a.g.e., s.135.

<sup>50</sup> Türmob, a.g.e., s.396

incelemesi gerekmez. Denetim kanıtı, denetim sırasında elde edilen kanıtlardan oluşabileceği gibi, muhasebe hesaplarından, işlemlerin sınıflandırılmasından, istatistiksel örnekleme ya da kanaat kullanma yoluyla yapılan kontrollerden, önceki denetimlerden ya da kalite kontrol yöntem ve teknikleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen kanıtlardan oluşur. Denetçi denetim kanıtlarının sayısını kendi belirleyecektir. Genel olarak denetim kanıtlarının sayısını etkileyen unsurlar şunlardır;

- Kanıtın önemlilik durumu
- İşletme de denetim riski
- Kanıtın güvenilirliği
- Ekonomik etkenler
- Denetim yapılacak alanın büyüklüğü ve işletmenin yapısal özellikleri

Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın toplandığı zamana ve içinde bulunulan şartlara bağlı olmakla beraber, kanıtın kaynağı ve yapısından da etkilenir. Farklı türdeki denetim kanıtlarının güvenilirliği ile ilgili genellemeler yapmak mümkün olmakla beraber, bu tür genellemelerde önemli istisnalar da söz konusudur.

Kanıt işletme dışı kaynaklardan elde edilmiş olsa bile toplanan bilginin güvenilirliğini etkileyebilecek durumların ortaya çıkması mümkündür. Örneğin; kanıtın alındığı bağımsız dış kaynak konuya hâkim değil ise kanıt güvenilir olmayabilir. Bahse konu münferit istisnaların da olabileceği gözönüne alınarak, aşağıdaki genellemelerin yapılması denetim kanıtının güvenilirliğinin değerlendirilmesine yardımcı olacaktır.

Denetim kanıtlarının güvenilirlik ölçütleri şunlardır:<sup>51</sup>

- İşletme dışındaki bağımsız bir kaynaktan alınan dış kaynaklı denetim kanıtları, işletme içinden elde edilenlere göre daha güvenilirdir, (örneğin 3. şahıslardan elde edilen mutabakatlar)
- İşletme içi muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkin olduğu durumlarda, işletme içinden sağlanan denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- Denetçi tarafından doğrudan elde edilen denetim kanıtları, işletme içinden veya dolaylı elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.

---

<sup>51</sup> Türmob, a.g.e., s.398.

- Belgeye dayalı ve yazılı haldeki denetim kanıtları (Örneğin; Kâğıt, elektronik ortam veya diğer ortamlar üzerindeki kanıtlar), sözlü ifadelerden daha güvenilirdir. (Örneğin; toplantı tutanağı, konuya ilişkin sözlü bir sunumdan daha güvenilirdir. )
- Orijinal belgeden elde edilen denetim kanıtları, fotokopi ya da suretlerden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.

Finansal tablolarda yer alan önemli bir tutar hakkında şüphe bulunduğu, denetçi bu şüpheyi ortadan kaldırmak amacıyla yeterli bir miktarda uygun denetim kanıtı toplamalıdır. Yeterli miktarda uygun denetim kanıtının toplanamadığı durumlarda, denetçi şartlı görüş bildirmeli ya da görüş bildirmekten kaçınmalıdır.

### **1.8.1. Denetim Kanıtı Toplanmasına Yönelik Teknikler**

Denetçinin, işletme yönetiminin iddialarını incelemek ve denetim görüşüne temel oluşturacak kanıtları toplamak amacıyla uygulamış olduğu tekniklere, bağımsız denetim teknikleri denmektedir.<sup>52</sup> Başlıca denetim teknikleri şunlardır:<sup>53</sup>

- Fiziki inceleme tekniği,
- Doğrulama tekniği,
- Belgelerin incelenmesi tekniği,
- Kayıt sürecinin izlenmesi tekniği,
- Yeniden hesaplama tekniği,
- Gözlem tekniği,
- Ayrıntılı inceleme tekniği
- Soruşturma (Görüşme) tekniği,
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniği,
- Analitik inceleme tekniğidir.

#### **1.8.1.1. Fiziki İnceleme Tekniği**

Belgelerde ve kayıtlarda gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten işletmede var olduğu denetlemeye yönelik bir denetim tekniğidir. Bu yönetimde denetçi belge

---

<sup>52</sup>Kavut, v.d., a.g.e., s.149.

<sup>53</sup>Türmob, a.g.e., s.144.



kayıtlarda fiziken var olan varlıkların işletmede fiziken var olup olmadığı inceleyecektir. Güvenirlik derecesi yüksek olan bu yöntem, kasa, stoklar, maddi duran varlıklar için kullanılır.

### **1.8.1.2. Doğrulama Tekniği**

Doğrulamalar belgelenmiş kanıtların özel bir türüdür. Doğrulamalar, hakkında özel olarak bilgi sorulmuş finansal konularda bilgi sahibi üçüncü kişilerin denetçiye doğrudan doğruya verdikleri yazılı cevaplardır. Doğrulamalar doğrudan doğruya, denetçiye gönderildikleri zaman güvenilirlik dereceleri çok yüksek olan kanıtlardır.<sup>54</sup> Bu teknik genellikle, borç, alacak, konsinye ve emanet mallar, bankalar gibi işletmeye ait hesap bakiyelerinin muhatap kişi ve kuruluşlar tarafından teyidi amacına yönelik olarak kullanılır. Bu yolla, işletme dışındaki kişi ve kuruluşlardan, işletmeye ilişkin bilgilerin teyidinin yapılması talep edilir. Bu teyidin, denetçinin nezaretinde, denetlenen işletme yönetimince talep edilmesi uygun olur.<sup>55</sup>

Doğrulama tekniğinde bilgilerin, işletmeden bağımsız kaynaklardan gelmesi, bu kaynakların doğrulanacak bilginin diğer tarafı olmaları ve gelen yazılı bilgilerin, ait oldukları kişi ve kuruluşları ispat hukuku anlamında hukuken bağlaması gibi nedenlerle, bu şekilde edinilen bilgiler güvenilir kanıt niteliği taşır.

İşletme dışı kişi ve kuruluşlardan yapılacak doğrulama üç türde olur.

#### **a. Olumlu Doğrulama**

Bu tür doğrulamada, işletmeye ilişkin bilginin gönderildiği kişi ve kuruluşlardan, her durumda konuya ilişkin cevap verilmesi talep edilir. Bu tür doğrulamaya, genellikle yüksek bakiyelerin sözkonusu olduğu hesapların teyidinde başvurulur. Bilgisine başvuru yapılan kişi ve kuruluşa, denetlenen hesaba ilişkin olarak işletme kayıtlarında görünen bilgi bildirilir.

#### **b. Olumsuz Doğrulama**

---

<sup>54</sup>Güredin, a.g.e., s.259.

<sup>55</sup>Kepekçi, a.g.e., s.110.

Bu tür doğrulamada, işletmeye ilişkin bilginin gönderildiği kişi veya kuruluşlardan, sadece gönderilen bilginin onaylanmadığı durumlarda mukabil cevap göndermesi talep edilir. Sorulan bilgi doğru ise yanıt istenmez. Bu tür doğrulamaya, genellikle bilgi sorulan bakiye adedinin sayıca çok ve küçük olduğu hesapların teyidinde başvurulur. İç kontrol sisteminin etkin olması da, bu tür doğrulamamın tercihinde bir etkidir.

### **c. Boş Bakiyeli Doğrulama**

Bu tür doğrulamada, doğrulama mektubuyla işletmeye ilişkin bilginin gönderildiği kişi veya kuruluşlara, doğruluğu araştırılan hesaba ilişkin herhangi bir bakiye belirtilmez. Üçüncü kişiden hesaba ilişkin kendi kayıtlarında görünen bakiyenin yazılarak gönderilmesi istenir.

#### **1.8.1.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği**

Belgelerin kendisinin incelenmesinde, belgenin sahte bir belge olup olmadığı araştırılır. Denetçi, belge üzerindeki bilgileri okumak ve gözden geçirmek suretiyle diğer belgeler üzerindeki bilgilerle veya edindiği bilgilerle karşılaştırmak suretiyle belgenin geçerliliğini değerler. Denetçi, belgeler üzerindeki imzaların geçerliliğini, sıra numarası izleyip izlemediğini, belge kaydedildiğinde kayıt memuru tarafından belge üzerine paraf atılıp atılmadığını araştırmalıdır.<sup>56</sup>

#### **1.8.1.4. Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği**

Denetim, kağıt üzerinde veya, elektronik ve diğer ortamlarda bulunanlar da dahil, işletme içindeki ve dışındaki tüm kayıtların incelenmesinden oluşur. Kayıtların denetimi yoluyla, bu belge ve kayıtların yapılarına, kaynaklarına ve üretilmesindeki kontrol etkinliğine bağlı olarak farklı güvenilirlik seviyesine sahip denetim kanıtı sağlanır.<sup>57</sup>Kayıt sürecinde incelenmesinde belgelere dayalı olarak yapılan hatalı veya hileli yapılan kayıtların ortaya çıkarılması sağlar.

---

<sup>56</sup> Kepekçi, a.g.e., s.113.

<sup>57</sup>Türmob, a.g.e., s.405.

### 1.8.1.5. Yeniden Hesaplama Tekniği

İşletmenin kayıt sistemi içinde bulunan işletme yönetimi tarafından yapılmış olan hesaplamalarının denetçi tarafından tekrar yapılmasıdır. Bu şekilde denetçi işletme yönetimi tarafından hesaplamaları doğrular.

Bu amaçla aşağıda sıralanan alanlarda yeniden hesaplama işlemleri yapılır<sup>58</sup>

- Genel toplamlar tekrar alınır.
- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları tekrar yapılır.
- Birim maliyetler yeniden hesaplanır.
- Kıdem tazminatlarının hesabı yapılır.
- Şüpheli alacak karşılıkları ve giderleri yeniden hesaplanır.
- Ücretler brütten nete yeniden hesaplanır.
- Hakediş raporlarındaki tutarlar yeniden hesaplanır.
- Döviz değerlemeleri yeniden yapılır.
- Reeskont hesaplamaları yeniden yapılır.
- Ticari kar veya zarar hesabı yeniden yapılır.
- Vergi matrahının ve bulunan vergilerin hesabı yinelenir.
- Yedekler yeniden hesaplanır.

### 1.8.1.6. Gözlem Tekniği

İşletme faaliyetlerinin gözlemlemesi yolu ile kanıt toplanmasıdır. Bu yöntemde denetçi denetlenen işletmede iş akış süreçlerini ve işletme faaliyetlerini gözlem yapar. Gözlem denetimine örnek olarak denetçinin; mal alımı gözlemesi, yılsonu sayım kontrolünde bulunması örnek olarak gösterilir.

### 1.8.1.7. Ayrıntılı İnceleme Tekniği

Denetçinin bu teknik yardımıyla bir kaydın, bir hesabın veya bir tablonun ayrıntılı olarak derinlemesine incelenmesi amaçlanır. Derinlemesine araştırma tekniği, içeriği net olmayan, ancak değerli sonuçlar verebilen bir tekniktir. Mesleğinde

---

<sup>58</sup>Ümit Ataman Rüstem Hacirüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa yayınları 876, 2001, s.47.

uzmanlaşmış denetçilerin uygulayabileceği bir tekniktir. Denetçiyi yönlendirebilecek ve şüphe uyandırarak derinlemesine araştırmaya götürecektir, örneklerin bazıları şu şekildedir<sup>59</sup>

- Kasa hesabının olağandan fazla tutarda bakiye vermesi,
- Önemli aktif hesapların alacak bakiye vermesi,
- Ortaklar cari hesabının olağandan yüksek tutarda olması,
- İşletmenin büyüklüğüne göre herhangi bir gider hesabının fazla tutarda olması,
- Satışlara göre alacak ve borç hesaplarının çok fazla artış göstermesi,
- Önemli pasif hesapların borç bakiye vermesi,
- Avans hesaplarının sürekli olarak yüksek tutarlarda seyretmesi,
- Önemsiz tali hesaplarda yüksek tutarlar görülmesi.

#### **1.8.1.8. Soruşturma (görüşme) Tekniği**

Bu denetim işlemi denetçi tarafından yapılan sözlü ve yazılı soruşturmaları içerir. <sup>60</sup>Soruşturma tekniği denetim faaliyeti sırasında uygulanacak diğer özel denetim işlemlerinin türünü ve sıklığını saptayabilmek için kullanılan bir ön işlem niteliğindedir. Denetçi ilgililere sorular sorarak çalışmalarını yönlendirmek için bilgi toplar. Soruşturma sırasında hangi soruların sorulacağı denetçinin öznel yargısına bağlıdır. Denetçinin soracağı her bir sorunun önemlilik derecesi farklıdır. Ancak bu farklı önemdeki sorulara yanıtlar denetçi için temel bilgiler oluşturur. Denetçinin sözlü veya yazılı sorularına alınan cevapların sınırlı güvenilirliği olmasına rağmen, bunlar diğer denetim tekniklerinin kullanılması için bir başlangıç noktasıdır. Sorulara verilen cevaplar, diğer denetim teknikleriyle doğrulanmalıdır

#### **1.8.1.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği**

Muhasebe kayıt sistemi içinde çeşitli hesaplar arasında doğrudan belirli derece de ilişkiler bulunmaktadır. Denetçi bu ilişkilerden yola çıkarak bu hesaplar arasında hata ve hileleri ortaya koymaya çalışacaktır.

---

<sup>59</sup>Bozkurt, a.g.e., s.72.

<sup>60</sup>Güredin, a.g.e., s.270.

### 1.8.1.10. Analitik İnceleme Tekniği

Analitik denetim tekniği finansal olan ve olmayan veriler arasındaki daimi ilişkiler ile ilgili bir çalışmada yapılan finansal bilgi değerlendirmeleridir. Analitik prosedürler, ortaya çıkan dalgalanmaların ve ilgili diğer bilgilerle tutarsızlık veya tahmin edilmesi mümkün tutarlardan sapma gösteren hususların incelenmesini de içeren önemli oran ve eğilim analizlerinden oluşur.<sup>61</sup> Denetçilerin duruma göre kullanabileceği analitik inceleme prosedürleri beş ana grupta toplanabilir <sup>62</sup>

- İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması.

### 1.8.2. Denetimde alışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtları; denetçinin izlediği denetim yollarını, uyguladığı denetim işlemlerini ve testleri, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren yazılı kayıtlardır.<sup>63</sup> alışma kağıtları; kağıt, elektronik ortam veya başka şekillerde tutulabilir. Çalışma kâğıtlarının asıl yararı; toplanan kanıtlarla bağımsız denetim raporunun nihai hale getirilmeden değerlendirilmesine olanak sağlamasıdır. Ayrıca alışma kağıtları, denetimde koordinasyonu, değişik denetim elemanlarınca yapılan çalışmaların toplulaştırılmasını sağlar. Sorumlu baş denetçi her bir denetim alanında ulaşılan sonuçları topluca görme olanağı bulur.

Çalışma kâğıtlarının denetçiye yararları şunlardır;<sup>64</sup>

- Denetimin ilgili yasal düzenlemelere uygun yapıldığına kanıt oluşturur,

<sup>61</sup>Türmob, a.g.e., s.440.

<sup>62</sup>Bozkurt, a.g.e., s.155.

<sup>63</sup>Türmob, a.g.e., s.144.

<sup>64</sup>Türmob, a.g.e., s.135.

- Bağımsız denetimin kalitesini yükseltir.
- Bir dava halinde savunma aracı olarak kullanılır,
- Gelecek dönemlerdeki denetimlerde kılavuzluk görevi görür.

Çalışma kâğıtlarının savunma aracı olarak kullanılması için;

- Yapılan denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmış,
- Yeterli sayıda ve güvenilir denetim kanıtlarının toplanmış,
- İnceleme sonuçlarına dayanılarak uygun denetim görüşüne ulaşılmış olduğunun kanıtlanması gerekir.

Çalışma kâğıtlarının sayısı, türü ve biçimi koşullara göre farklı olmakla birlikte, genel olarak çalışma kâğıtları şunları içerir.<sup>65</sup>

- Denetçinin doğruluk ve güvenilirliklerine ilişkin rapor verdiği mali tabloların ve diğer bilgilerin işletmenin kayıtları ile uyum içinde olduğunu gösteren bilgileri,
- Çalışma alanı standartlarının birincisine uygun davranılmış olduğunu göstermek amacıyla, denetimin, denetim programı gibi araçlarla planlanmış olduğunu ve yardımcılarının çalışmalarının gözlenmiş ve gözden geçirilmiş olduğunu gösteren bilgileri,
- Çalışma alanı standartlarının ikincisine uygun davranılmış olduğunu göstermek amacıyla, uygulanacak testlerin büyüklüğünü kararlaştırmada işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinilmiş olduğunu gösteren bilgileri,
- Çalışma alanı standartlarının üçüncüsüne uygun davranılmış olduğunu göstermek amacıyla, denetim kanıtlarını elde etmede izlenen denetim prosedürlerini ve uygulanan testleri gösteren bilgileri,
- Denetçi, uyguladığı prosedürlerle bulduğu istisnai ve olağandışı durumları nasıl çözümlediğini gösteren bilgileri,
- Denetimin önemli safhalarına ilişkin, denetçinin bulduğu sonuçları belirten ve denetçi tarafından hazırlanan yorumları gösteren bilgileri.

---

<sup>65</sup>Kepekçi, a.g.e., s.115.

### **1.8.2.1. Çalışma Kâğıtlarının Dosyalanması**

Denetçi çalışma kâğıtlarını genellikle iki ayrı dosyada saklar. Bu dosyalar devamlı dosya ve cari dosya olarak adlandırılır. Bu dosyalar doğrudan doğruya denetim faaliyeti ile ilgili çalışma kâğıtlarını saklanmasında kullanılır. Bunların yansıra çeşitli yazışmalar, faturalamalar, müşteri dosyaları şeklinde idarî amaçlarla kullanılan dosyalar da tutulur.

### **1.8.2.2. Devamlı Dosyalar**

Devamlı dosyalar birden fazla dönemlerde yararlanılan bilgileri içeren çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalardır. Devamlı dosyaların amacı genel olarak;

- Yıllar itibariyle müşterinin gelişimini izlemeye yardımcı olmak,
- Devamlı bir biçimde yinelenen kalemler için bilgi kaynağı olmak,
- Değişiklik göstermeyen kalemlerle ilgili çalışma kâğıtların her seferinde yeniden hazırlanmasına engel olmak
- Gelecek denetimler, vergi incelemeleri, sermaye yapısında değişiklik önerileri ve diğer amaçlarla kullanılacak özel ayrıntı bilgileri saklamaktır.

### **1.8.2.3. Cari Dosya**

Cari dosyanın bir diğer adı da yıllık çalışma dosyasıdır. Cari dosya denetlenen döneme ait bilgi ve belgeleri kapsar.

Cari dosyada son denetim faaliyetinde kullanılan çalışma kâğıtları ile bir önceki faaliyet dönemi ve cari faaliyet dönemi arasında geçen süre içinde toplanan tüm bilgi, belge, kâğıtlar ve yazışmalar yer alır. Cari denetim ile ilgili çalışma kâğıtları bunlara eklenir.

### **1.8.2.4. Çalışma Kâğıtlarının Sahipliği Ve Gizliliği**

Çalışma kâğıtlarının sahibi denetçidir. Denetimin yürütülmesi sırasında denetçi tarafından ve müşteri işletme tarafından hazırlanmış olan her türlü çalışma kâğıdının sahipliği denetçiye aittir. Bu kâğıtlar denetim tamamlandıktan sonra gelecek dönemlerde yine yararlanılmak üzere denetçi tarafından saklanır. Devamlı dosyalarda

bulunan çalışma kâğıtlarının saklanma süresi, cari dosyalardakilere oranla daha uzundur.<sup>66</sup>Denetçi ile müşterisi arasında karşılıklı güven ve saygıya dayalı bir ilişki vardır. Çalışma kâğıtlarının mesleki standarda aykırı bir şekilde başkasına aktarılması bu güven ve saygıyı sarsar. Çalışma kâğıtlarının başkalarına aktarılması için denetçinin müşterisinden onay alması gerekir. Bu onay olmadıkça kâğıtların aktarılması söz konusu değildir. Bu kuralın tek istisnası çalışma kâğıtların mahkemece kanıt olarak görülmek istenmesidir. Mahkemeden bu tür bir istemin gelmesi halinde, müşteriden izin alınmadan çalışma kâğıtları yasal mercilere sunulmalıdır.

### **1.9. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması**

Denetim sürecinin son aşaması denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmalarına ilişkin görüşünü açıkladığı denetim raporu ve müşteri işletmeye ait denetlenmiş finansal tablolarıdır. Denetim sürecinin bu iki önemli çıktısının da bilgi kullanıcılarını alacakları kararlarda yol gösterici, tutarlı ve objektif olmaları, katkıda bulunmaları gerekir.<sup>67</sup>

Denetçi, işletmenin finansal durumunun iyi veya kötü oluşundan daha çok doğmuş olan finansal nitelikteki işlemlerin geçerliliğini araştırıp, onların bütünüyle ve gerçekleştikleri gibi muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedilip kaydedilmediklerini ve raporlanıp raporlanmadıklarını inceler. Sadece bu konudaki görüş ve bulguları raporunda açıklamakla sorumludur.

#### **1.9.1. İşletme Yönetiminle Görüşülmesi**

Denetçi denetim çalışmalarını tamamladıktan sonra işletme yönetimi ile şu konular üzerinde görüşmelidir;<sup>68</sup>

- Bağımsız denetim sırasında ortaya çıkabilecek sınırlamalar veya ilave gereksinimler de dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin genel yaklaşımı ve kapsamı (denetim çalışmalarının başında),

---

<sup>66</sup>Güredin, a.g.e., s.308.

<sup>67</sup>Türmob, a.g.e., s.153.

<sup>68</sup> Kavut, v.d., a.g.e., s.169.



- İşletmenin finansal tabloları üzerinde önemli etkisi olan ya da olabilecek muhasebe politikaları ve uygulamalarının seçimi ve bunlara ilişkin değişiklikler,
- Finansal tablolarda açıklanması gereken, devam eden bir dava gibi, önemli bir risk veya sorunun finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisi,
- İşletmenin finansal tabloları üzerinde önemli etkisi olan ya da olabilecek olan, işletme yönetimi tarafından finansal tablolara alınmış ya da alınmamış bağımsız denetim düzeltme kayıtları,
- İşletmenin sürekliliği üzerinde belirgin bir şüphe uyandırabilecek olaylar ve koşullara ilişkin önemli belirsizlikler,
- Finansal tablolar ya da bağımsız denetim raporu üzerinde münferit ya da toplu olarak önemli etkisi olabilecek hususlara ilişkin, bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasındaki uyuşmazlıklar,
- Bağımsız denetim raporuna ilişkin beklenen değişiklikler,
- İç kontrol sistemindeki önemli zayıflıklar, işletme yönetiminin dürüstlüğü ve güvenilirliği ile ilgili sorunlar ve yöneticilerin karıştığı hileler gibi yönetimden sorumlu kişilerin dikkatine sunulmasını gerektiren diğer konular.

### **1.9.2. Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olayların Değerlendirilmesi**

Denetim çalışmalarının sonuçlandırılması aşamasında denetçi bilanço tarihinden sonraki olayları inceleyerek finansal tablolara yansıtılması gereken bir husus olup olmadığını değerlendirir. Bilanço tarihinden sonra meydana gelen önemli olaylar, finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerektirebilir veya sadece dipnotlarda açıklama yapılmasını gerektirebilir.

Denetçi uygulayacağı teknikler ile ilgili finansal raporlama standardı kapsamında düzeltme gerektiren veya açıklama gerektiren bir husus olup olmadığını değerlendirmek durumundadır.

### **1.9.3. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Değerlendirilmesi**

Aksine bir durum söz konusu değilse, finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanır. Denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan diğer varsayımlar gibi, bu temel varsayımı da değerlendirmek durumundadır. Öncelikle müşteri kabul sürecinde, işletmenin finansal yapısı incelenirken dikkate alınan bu varsayımın son bir kez denetimin tamamlanması aşamasında gözden geçirilmesi beklenir. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliği değerlendirilirken denetçinin dikkate alacağı hususlara ilişkin örneklere yer vermekte ve bu varsayımın geçerli olmaması veya geçerliliği konusunda ciddi şüphelerin olması durumunda, bu hususun denetçi raporuna nasıl yansıtılması gerektiğini açıklamaktadır.

Denetçinin sorumluluğu; finansal tabloların hazırlanışında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğunu değerlendirmek ve finansal tablolarda açıklanması gereken, işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlikler olup olmadığını dikkate almaktır. Denetçi, işletmenin sürekliliğini sona erdirebilecek gelecekte olayları veya koşulları tahmin edemez. Ayrıca, işletmenin sürekliliğine ilişkin herhangi bir hususun denetçi raporunda yer almaması işletmenin sürekliliğine dair bir garanti olarak görülemez.

### **1.9.4. İşletmeden Teyit (Beyan/Güvence) Mektubu Alınması**

Denetçi, denetimini yaparken, zaman zaman müşteri işletmenin yönetiminin bilgisine başvurur. İşletmeden sözlü ve yazılı yanıtlar alır. Her yönetimle arasında çıkabilecek anlaşmazlıklarda kullanmak ve mali tabloların sorumluluğunun yönetime ait olduğunu onaylatmak için denetçinin bu yanıtları yazılı hale getirmesi gerekir. Bu amaçla, denetçi, yönetimden denetim süresince yöneltilen sorulara verdiği yanıtları içeren "müşteri beyan mektubu" alır.<sup>69</sup>

Yönetimden beyan mektubu almanın amaçları şunlardır:

- Denetçiye verilen sözlü beyanları doğrulamak,

---

<sup>69</sup>Kepekçi, a.g.e., s.225.

- Dönem içinde verilen sözlü beyanların uygunluğunun devam ettiğini belirlemek,
- Yönetimin beyanlarına ilişkin yanlış anlaşılma olasılığını azaltmak,
- Mali tabloların düzenlenmesinde esas sorumluluğun yönetime ait olduğunu vurgulamak,
- Müşteri ile denetçi arasındaki anlaşmazlıklar da kanıt olarak kullanılmaktadır.

Müşteri beyan mektubu almak, asla bir denetim tekniği değildir. Bu mektup sadece mali tabloların usulüne uygun olarak hazırlandığının bir kanıtıdır. Diğer taraftan, işletme yönetiminin denetçiye böyle bir mektubu imzalayarak vermek istememesi denetçinin şartlı görüş açıklamasına neden olur. Müşteri beyan mektubunda özellikle tabloların sorumluluğunun yönetime ait olduğunun, gerçekleşmiş ve kararlaştırılmış tüm işlemlerin tutanaklarda, belgelerde ve defterlerde kayıtlı olduğunun beyan edilmiş olması gerekir. Aksi halde, denetçinin çalışmalarına yönetimce sınırlama getirilmiş olduğu anlaşılır ki bu da denetçiyi raporunda olumsuz görüş bildirmeye veya görüş bildirmemeye yöneltir.

Denetçi denetim çalışmalarını tamamladıktan sonra eldeki mevcut kanıtlara göre görüşünü oluşturur.

### **1.10. Denetim Raporu**

Denetim raporu uluslararası denetim standartlarının terimler bölümünde şu şekilde tanımlanmaktadır;

*“Denetim raporu, denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda finansal tabloların ilgili işletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını kapanan hesap dönemi itibarıyla doğru olarak yansıtmayı yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadıkları hususunda edindiği görüşü açıklama olanağı bulunduğu bir belgedir.”*

Denetim raporu, denetçinin görüşünü ortaklara ve diğer bilgi kullanıcılarına iletmesine ve onların müşteri işletmenin mali tablolarına güven duymalarını

sağlamasına yarar. Bu, mali tabloların güvenilirliğini de arttıracaktır. Yalnız, yazılanların yazan ve okuyan için aynı anlama gelecek şekilde kaleme alınmış olması gerekir.<sup>70</sup>

Denetim Raporunun Bölümleri Denetim raporunda şu bölümler mutlaka bulunmalıdır:<sup>71</sup>

- Başlık.
- Denetimin gerekliliklerine uygun muhatap.
- Denetlenen finansal tabloların belirlendiği giriş paragrafı.
- İşletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanması ve doğru gösterimi ile ilgili sorumluluğu.
- Denetçinin finansal tablolar üzerinde görüş bildirme sorumluluğu ile denetimin kapsamının açıklanması.
- Ulusal denetim standartlarına atıfta bulunulması ve Denetçinin denetim esnasında yaptığı işin tanımı.
- Finansal tablolara ilişkin görüşün bildirildiği görüş paragrafı ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama standartlarına atıfta bulunulması.
- Denetçinin imzası.
- Denetçinin raporu tarihi.
- Denetçinin adresi.

Denetçi denetim çalışmalarını tamamladıktan sonra eldeki mevcut kanıtlara göre görüşünü oluşturur.

### **1.11. Denetim Görüşü**

Denetçi sorumluluğunu raporlarken, bildirdiği görüşün hem kendisi için hem de raporuna güvenen kullanıcılar için aynı anlama gelecek şekilde görüşünü yazmalıdır. Denetçi, ulaştığı görüşünü dört farklı şekilde bildirir. Bunlar:

- Olumlu görüş bildirme (şartsız görüş bildirme)
- Şartlı görüş bildirme,

---

<sup>70</sup>Çömlekçi, v.d., a.g.e., s.126.

<sup>71</sup>Türmob, a.g.e., s.596.

- Olumsuz görüş bildirme,
- Görüş bildirmekten kaçınmadır.

### **1.11.1. Olumlu görüş bildirme (şartsız görüş bildirme)**

Denetim uygulamalarında büyük oranda düzenlenen denetim raporu, standart şartsız denetim raporudur. Denetlenen mali tablolar hakkında denetçinin olumlu görüşe varması durumunda düzenlenen rapor türü olarak kabul edilir. Bu tür rapora olumlu denetim raporu, şartsız denetim raporu isimleri de verilmektedir. Denetim çalışmalarında standart şartsız bir denetim raporu düzenlemek için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir:<sup>72</sup>

- Genel standartlara, denetim çalışmalarında uyulmuştur.
- Denetim çalışmaları, çalışma alanı standartlarına uygun olarak yürütülmüştür.
- İncelenen mali tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmiştir.
- Önceki yıl mali tabloları ile incelenen yılın mali tablolarında uygulanan muhasebe politikaları uyum içerisindedir.
- Mali tablolarda yer alan bilgiler yeterli açıklıktadır.
- İşletmeyle ilgili olarak mali tabloları etkileyecek bir belirsizlik bulunmamaktadır.
- Denetçi çalışmalarında herhangi bir kısıtlama ile karşılaşmamıştır.

### **1.11.2. Şartlı Görüş**

Şartlı görüş bildiren denetim raporu, mali tablolardaki bir kalemi ayrıntılı açıklayarak, denetçinin olumlu görüşünden bu kalemi ayırır. Mali tabloların, bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla bir bütün olarak doğru sunulduğunu ifade eden görüşe şartlı görüş denir.<sup>73</sup> Mali tablolardaki bazı kalemlerin doğruluğundan şüphe edildiğinde veya diğer bazı konularda tam kanaate sahip olunamamışsa, fakat yine de mali tabloların bütününe doğruluğu hakkında bir görüş beyan edilebilecekse, denetçi görüşünü şartlı olarak açıklar.

---

<sup>72</sup>Ataman, v.d., a.g.e., s.96.

<sup>73</sup>Kepekçi, a.g.e., s.239.

Şartlı görüş açıklama aşağıdaki her bir durumda olabilir;<sup>74</sup>

- Mali tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden bazılarında uyulmamasına rağmen, bu durumun tabloların bütününe doğruluğunu bozmaması.
- Denetim yapılan yılda önceki yıla göre Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden bazılarında önemli değişiklikler yapılmasına rağmen, bu durumun tabloların bütününe doğruluğunu bozmaması.
- Mali tablolarda tam açıklama kuralına yeterince uyulmadığı halde tabloların bütünü doğru bulunması.
- Denetim kapsamına getirilen sınırlamalar mali tabloların belirli kalemleriyle ilgili kanıt toplamayı engelleyecek derecede önemli olmasına rağmen, mali tabloların bütününe doğru olmaması.
- Gelecekte meydana gelme olasılığı söz konusu olan belirsiz durum önemli olarak kabul edilmesi.

### 1.11.3. Olumsuz Görüş

Denetlenen mali tabloların dönemin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını aynen yansıtmadığına kanaat getiren denetçi olumsuz görüş açıklar.

Denetçiyi olumsuz görüş bildirmeye iten koşullar aşağıda sıralanmıştır:<sup>75</sup>

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden mali tabloların bütünlüğünü bozacak biçimde önemli sapmalar,
- Muhasebe politikalarının devamlılığında çok önemli sapmalar,
- Tam açıklama kuralından çok önemli düzeyde ayrılma.

Yukarıdaki sapmaların önemini belirlemede kilit nokta, böyle bir durumdan mali tablo kullanıcılarının görüşlerinin etkilenip etkilenmeyeceğine karar verilmesidir. Karşılaşılan sapmalar, mali tabloların bütünlüğünü etkilemekte ve güvenilirlik ortadan kalkmaktadır.

---

<sup>74</sup>Çömlekçi, v.d., a.g.e., s.127.

<sup>75</sup>Ataman, v.d., a.g.e., s.99.

#### **1.11.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma**

Denetçinin bazı koşullar nedeniyle raporunda görüş bildirmemesi biçimindedir. Denetçiyi görüş bildirmekten alıkoyan koşullar aşağıda sıralanmıştır;

- Denetçinin çalışmalarının önemli ölçüde engellenmesi,
- İşletmenin önünde önemli belirsizliklerin bulunması.
- Denetim görüşü oluşturacak yeterlikte kanıt toplanamaması.

Diğer taraftan işletmenin önünde çeşitli nedenlerle belirsizlikler varsa ve bunlar olumsuz sonuçlandığında işletme bundan zarar göreceksen denetçi için görüş bildirmekten kaçınma yolu açılmaktadır. Görüş bildirmekten kaçınma şeklinde düzenlenecek bir denetim raporunda, oluşturulacak açıklama paragrafında, olayın nedenleri açıklanır.

## 2. BÖLÜM

### 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLE ŞİRKETLER HUKUKU ALANINDA YENİ DÜZENLEMELERE GENEL BİR BAKIŞ

#### 2.1. Yeni Bir Ticaret Kanunu'nu Gerekli Kılan Sebepler ve Dinamikler

1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yasalaştığı zamanın gereklerine uygun modern bir kanundu. İsviçre Borçlar Kanunu'nun, Alman Ticaret Kanunu'nun ve Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu'nun etkilerini yansıtan mevcut TTK, kaynak hukuk sistemlerindeki mevzuat değişikliklerine rağmen yenilenmeyince, çağdaş hukuk uygulamalarına yabancılaştı ve uygulamada ortaya çıkan hukuki sorunların çözümünde yetersiz kalmıştır.<sup>76</sup>

Yeni bir Ticaret Kanunu'nun hazırlanmasında birçok düşüncenin etkili olduğunu kaydetmek gerekir. Bu düşünceler içinde ön plana çıkanları, şu şekilde sıralayabiliriz;<sup>77</sup>

- Uygulamada çözümsüz kalan hukuki sorunlara çözüm getirmek
- Çağdaşlaşmayı ve evrenselleşmeyi sağlamak
- Modern hukuki kurumların (şirketler topluluğu, tek kişilik ortaklık vb. ) hukuki altyapısını oluşturmak
- Ticaret hukuku sistemini Avrupa birliği hukuku'na uyumlu hale getirmek
- Ticaret ve ekonomi hukuku'nun temel prensiplerini düzenlemek

#### 2.2. Kurumsal Yönetim

---

<sup>76</sup>Korkut Özkorkut, **Ticaret Hukuku Ders Notları**, Ankara: 2011, s.1.

<sup>77</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Genel Gereğesi 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.



Halka açık anonim ortaklıklara yönelik olarak geliştirilen kurumsal yönetim ilkeleri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda anonim ortaklıkların tüm türlerine ve atıf hükümleriyle kısmen limited ortaklıklara da uygulanacak şekilde yürürlüğe konulmuştur. Kuşkusuz ki, Sermaye Piyasası Hukuku'nda, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olacak şirketler açısından daha kapsamlı kurumsal yönetim kuralları öngörüülecektir. Bununla birlikte, bu ilkelerin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda geniş bir anlamda yansıma bulduğu vurgulanmalıdır.<sup>78</sup>

Kurumsal yönetim ilkeleri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda dört temel değere üzerine kurulmaktadır.

### **2.2.1. Şeffaflık**

Pay sahiplerinin ve sermaye piyasasında işlem yapan tüm tasarruf sahiplerinin bilgilendirilmesini ve aydınlatılmasını ifade eder. Bu sebeple, maddî ve şekli kamuyu aydınlatmayı kapsar. Menfaat sahipleri, ilgililer, sermaye piyasası aktörleri, alacaklılar ve pay sahipleri yönünden önemli olan tüm ilişkilerin, raporların, planların, projelerin açıklanmasını İçerir. Şeffaflığın anonim şirketler hukukundaki yeni aracı, internet, elektronik ortamda aktarmalar ve açılması zorunlu bulunan web siteleridir. Her sermaye şirketinin bir web sitesi olması, bu sitenin şeffaflık sağlayıcı bir mekanizma olarak çalışması gerekir.<sup>79</sup>6102 sayılı Türk Ticaret kanunda, bağımsız denetimi ve bilgi toplumu hizmetlerini kapsamlı bir biçimde düzenleyerek, şeffaflık doğrultusunda önemli adımlar atmıştır. Bu anlamda vergi için muhasebe anlayışı yerine şeffaflık için muhasebe anlayışı egemen kılınmıştır.<sup>80</sup>

### **2.2.2. Adalet (Hakkaniyet)**

Adalet bir anlamda geniş kapsamlı eşit işlem ilkesi ile örtüşür. Eşit işlem sadece pay sahiplerine değil, daha geniş bir çevreye, açıkçası çalışanlara, alacaklılara,

---

<sup>78</sup> Özkorkut, a.g.e., s.6.

<sup>79</sup> **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Genel Gerekeçesi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmî Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>80</sup> Özkorkut, a.g.e., s.6.

müşterilere, yani şirketle menfaat ilgileri bulunanlara, hatta kamuya yönelmiştir.<sup>81</sup> Anonim ortaklığın yönetiminde, çeşitli menfaat çatışmaları gündeme gelmektedir. Bu olgu, menfaat sahipleri kavramını ortaya çıkarmış; şirketin pay sahiplerinin, alacaklılarının, pay sahibi veya alacaklı konumunda bulunan küçük yatırımcıların, hatta şirketin sağlayıcılarının, bayilerinin ve nihayet şirketin kendisinin birbirinden bağımsız olan ve birbiriyle çatışan menfaat sahiplerini oluşturduğu fikri ağırlık kazanmıştır.

### 2.2.3. Hesap Verebilirlik

İç sorumluluk olarak da adlandırılan bu ilke, çok genel anlamıyla şirket yetkililerinin yaptıkları her işlem ve her eylemden dolayı şirkete karşı da sorumlu olması anlamına gelmektedir. Yöneticiler ve sorumlular, yaptıkları her işlemden dolayı sorumlu oldukları olgusunun altını çizmekte; şirket içindeki dikey hiyerarşik ilişkilere ve yöneticilerin şirkete karşı sorumlu olduğu gerçeğine vurgu yapmaktadır. Hesap verebilirliğin uygulanmasında temel ölçülerden biri, teşkilat yönergesidir.

### 2.2.4. Sorumluluk

Sorumluluk, görevden kaynaklanan yükümlülüklerle tam bağlılık, bunları gereği gibi bilinçle, hesap verilebilirlik bağlamında yerine getirme anlamındadır.<sup>82</sup> Sorumluluk mekanizmaları sağlam hukuki dayanaklar üzerinde inşa edilmediği ve akılcı bir biçimde ele alınmadığı müddetçe, verimli sonuçları beraberinde getirmez. Kurumsal yönetimin sorumluluk değeri, iç sorumluluğu ön plana çıkaran hesap verebilirliğe nazaran, dış ilişkideki hak sahiplerine karşı sorumluluğu ifade eder.<sup>83</sup>

## 2.3. Ticari İşletme

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ticari işletmeyi; “*esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme*” şeklinde tanımlamaktadır. Tacir kavramı ise; “*Ticari işletmeyi kısmen veya tamamen kendisi lehine işleten kişi tacirdir.*” şeklinde

---

<sup>81</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Genel Gerekeşi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>82</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Genel Gerekeşi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>83</sup> Özkorkut, a.g.e., s.8.

tanımlanmıştır. Tacirler arasında diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshetmeye ve sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarların, klasik yöntemler olan noter, taahhütlü mektup ve telgraf yoluyla yapılabileceği gibi, KEP (kayıtlı elektronik posta sistemi) üzerinden güvenli elektronik imza marifetiyle de yapabilecektir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda faiz konusunda getirdiği yenilik, bileşik faize ilişkindir. Bileşik faiz istisnai olup, istisnalarda (cari hesap sözleşmesi ve ticari ödünçler) bir değişiklik bulunmamakla birlikte, bileşik faizin ancak her iki tarafın tacir olduğu durumlarda uygulanabileceği düzenlenmiştir.<sup>84</sup>

#### **2.4. Ticaret Sicili**

Ticaret sicili, 6102 sayılı Türk Ticaret kanununda mevcut olup Yenilikler, şu şekilde sıralanabilir:<sup>85</sup>

- Ticaret sicili kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına ilişkin usul ve esaslar tüzükle gösterilir. Bu kayıtlar ile tescil ve ilan edilmesi gereken içeriklerin düzenli olarak depolandığı ve elektronik ortamda sunulabilen merkezi ortak veri tabanı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği nezdinde oluşturulacaktır.
- Ticaret sicilinin tutulmasından doğan bütün zararlardan Devlet ve ilgili oda müteselsilen sorumlu tutulmuştur.
- Tescil yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi, daha etkin cezalara bağlanmıştır.
- Görünüşe güven ilkesi daha da güçlendirilmiştir: Tescil kaydı ile ilan edilen durum arasında aykırılık bulunması hâlinde, tescil edilmiş olan gerçek durumu bildikleri ispat edilmediği sürece, üçüncü kişilerin ilan edilen duruma güvenleri korunur.

#### **2.5. Ticaret Unvanı**

---

<sup>84</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>85</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

Şeffaflık ilkesi, ticaret unvanına yönelik kapsamlı değişiklikleri beraberinde getirmiştir: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 39. Maddesinde şöyle bir düzenleme yapılmıştır;

*“Tacirin işletmesiyle ilgili olarak kullandığı her türlü kâğıt ve belgede, tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi, tacir sermaye şirketi ise taahhüt edilen ve ödenen sermaye, internet sitesinin adresi ve numarası gösterilir. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, sırasıyla yönetim kurulu başkan ve üyelerinin; müdürlerin ve yöneticilerin adları ile soyadları gösterilir. Tüm bu bilgiler şirketin internet sitesinde de yayımlanır.”*

Bu bağlamda tacir ile iş yapan herkes tacirin, unvanını, merkezini, ortaklarını tanıma ortamına kavuşacaktır.

Gerçek kişi tacirlerin ticaret unvanları, artık sadece ilgili sicil bölgesinde değil, tüm Türkiye çapında korunacaktır. Unvanın tek başına devredilemeyeceği, ticari işletmenin devrinin aksi kararlaştırılmadıkça unvanın devrini de beraberinde getireceği ilkesi korunmuş; ticari işletmeyi devralanın unvanı kullanma hakkına sahip olacağı, açıkça düzenlenmiştir.<sup>86</sup>

## **2.6. Ticari Defterler**

### **2.6.1. Genel Olarak Ticari Defterler**

Tacirler, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmesi gerekir. Ayrıca Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü

---

<sup>86</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikro fiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.<sup>87</sup>

Ticarî defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayının, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılacağı, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa bunun şekli ve esasları Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirleneceği 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu genel gerekçesinde ifade edilmiştir.

Pay defteri, karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticarî defterlerden olduğu ve yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır.<sup>88</sup>

Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir. Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.<sup>89</sup>

Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; defter kayıtları tutulma usul ve esasları ve bu konuda uygulanacak yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve

---

<sup>87</sup> **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>88</sup> **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>89</sup> **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

bu süre zarfında bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda defter tutmakta mümkün hale gelmektedir.<sup>90</sup>

Her tacir işletmesinin açılışında bir envanter çıkarmalıdır (ilk envanter). Bunu her hesap dönemi sonunda tekrar yapmalıdır. Envanter belli bir zamanda, bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri anlamına gelmektedir.

Tamlık ve doğruluk ilkeleri amaç yönünden envanteri tanımlar. Tamlık işletme iş ve işlemlerin eksiksiz olarak, yani herhangi bir boşluk yaratmadan muhasebeleştirilmesi, kaydı gereken bir iş ve işlemin kayıt dışı bırakılmaması demektir. Doğruluk, kaydın gerçeğe uygun ve sadık bir biçimde iş ve işlemi yansıtmasıdır. İşlemin gerçeğe sadık bir şekilde muhasebe kaydı haline gelmesi, inceleyen yanlış yorumlara yöneltilmeden aktarılmasıdır. Envanter tam ve doğru değilse, işletmenin hesaplan ve sonuçlan doğru çıkmayacaktır. Envanter her faaliyet döneminde en az bir defa çıkarılmalıdır.

### **2.6.2. Ticari Defter Ve Belgeleri Saklama Ve İbrazı**

6102 sayılı Türk Ticaret kanununa göre faaliyet gösteren tacirler;

- Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,
- Alınan ticari mektupları,
- Gönderilen ticari mektupların suretlerini,
- Kayıtların belgeleri,

sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.

---

<sup>90</sup>Mustafa İnanç, **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama Ve İbraz Yükümlülüğü**, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs - Haziran 2011, s.231.

Bu saklama süresi ticari defter ve ile ticari defterlerin dayanağını teşkil eden belgeler için on yıldır.

Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar.

Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde zıyaa uğrarsa tacir zıyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

91

Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.<sup>92</sup>

Ancak kayıtların görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilmesi için şu özelliklere sahip olması gerekmektedir.

- Okunur hâle getirildiklerinde, alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşmesi,
- Saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilsin ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hâle getirilebilmesi,

gerekmektedir.

Kayıtlar elektronik ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış kanuna uygun olarak saklanabilir.

<sup>91</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>92</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

## 2.7. Finansal Tablo Düzenleme

### 2.7.1. Genel Olarak Finansal Tablo

6102 sayılı Türk Ticaret kanununun da tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda finansal tabloların şu özelliklerde olması gerekmektedir;<sup>93</sup>

- Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,
- Açık ve anlaşılır olmalı,
- Yılsonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmeli,
- Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalı,
- Finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanmalıdır. Finansal tablolar imzalanmasında güvenli elektronik imza geçerlidir.

### 2.7.2. Finansal Tablo Kalemleri

Finansal tabloları, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur.

Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için ren olunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdî tevdilerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alması gerekir<sup>94</sup> Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

<sup>93</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>94</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanmıştır.



6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun da bilanço içeriği şu şekilde gösterilmiştir;

- Dönen varlıklar,
- Duran ve dönen varlıklar,
- Öz kaynaklar,
- Borçlar.

şeklinde düzenleme yapışmış olup, bilançonun içeriği hakkında kamu gözetim ve denetim kuruluna değişiklik yapma yetkisi vermiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişe, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoaya aktif kalem konulmayacağı hüküm altına alınmış olup kuruluş ve örgütlenme sırasında ödenen bilirkişi, kuruluş denetçisi, noter, avukat ücretleri, tescil giderleri ve çeşitli resimler gibi kuruluş giderleri dönem gideri olarak kabul etmektedir.

Yine işletmenin kendi yarattığı, kendisine ait ticaret unvanı, marka, patent, faydalı model, tasarım gibi fikrî mülkiyet hakları ve peştemaliye (good will) benzeri işletme değerleri de aktifleştirilmesi yasaklanmış olup bu değerler bedel ödenerek başkalarından devralınmışsa, yasak söz konusu olamayacağı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun da hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılacağı, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan, Karşılıklar, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ayrılacağı hüküm altına alınmıştır.

### 2.7.3. Finansal Tablolarda Değerleme

Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir.<sup>95</sup>

- Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço günü ne kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır.
- Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur. İhtiyat ilkesi, bilanço günü ilkesinin tamamlayıcısıdır.
- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır. Bu ilke, tahakkuk ilkesi diye adlandırılan muhasebenin temel varsayımlarından birini ifade eder. İlke aynı zamanda faaliyet dönemlerinin bağımsızlığı ilkesini de kapsar.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur. Yöntemlerde kararlılık, karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereğidir.

### 2.8. Ölçeklerine Göre İşletmeler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kurumsal değerlendirme ilkeleri gereği işletmeleri sınıflandırma yoluna girmiştir. Böylelikle şirketler, küçük orta ve büyük

---

<sup>95</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gereği 14.02.2011 Tarih ve 27846 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır

işletmeler olarak sınıflandırılacaktır. Sınıflandırma değerleri mevcut işletmeleri aktif büyüklüğü, net satış tutarı ve çalışan sayısı göz gibi ölçütler göz önünde bulundurularak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun göre Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Kamu Gözetim Ve Denetim Kurulu'nun görüşleri alınarak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenecektir.

Yönetmelikle belirlenecek olan ölçütler, bu kanunun ticari defterler ile finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin olanlar başta olmak üzere, ilgili tüm hükümlerine uygulanır. 6102 sayılı kanun bazı hukuki kurumlara ilişkin kurallarda farklı ölçeklere sahip işletmeler açısından farklı düzenlemeler getirmiştir.<sup>96</sup>

## 2.9. Sermaye Koyma

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu teknolojik gelişmeleri de dikkate alarak, sermaye olarak konulabilecek unsurları genişletmiştir. Buna göre ticaret şirketlerine sermaye olarak konulabilecek unsurlar, her şirket türüne ilişkin özel hükümler saklı kalmak şartıyla, m. 127'de şu şekilde sayılmıştır:

- Para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar,
- Fikrî mülkiyet hakları,
- Taşınır ve her çeşit taşınmaz,
- Taşınır ve taşınmazların faydalanma ve kullanma hakları,
- Kişisel emek,
- Ticari itibar,
- Ticari işletmeler,
- Haklı olarak kullanılan devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar ve işaretler gibi değerler,
- Maden ruhsatnameleri ve bunun gibi ekonomik değeri olan diğer haklar,
- Devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 128. maddesi aynı sermayenin konulabilmesini şu şekilde bir ön şarta bağlamıştır: “*Şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede bilirkişi tarafından belirlenen değerleriyle yer alan taşınmazlar tapuya şerh*

---

<sup>96</sup> Özkorkut, a.g.e., s.19.

*verildiği, fikrî mülkiyet hakları ile diğer değerler, varsa özel sicillerine, bu hüküm uyarınca kaydedildikleri ve taşınurlar güvenilir bir kişiye tevdi edildikleri takdirde aynı sermaye kabul olunur. Özel sicile yapılan kayıt iyiniyeti kaldırır” şeklinde düzenleme yaparak aynı sermaye için sermaye koyma usul ve esaslarını belirlemiştir.*

Gayrimenkul, menkul ve diğer aynı hakların tapu siciline tescili istemi ile diğer sicillere yapılacak tescillerle ilgili bildirimler, ticaret sicili müdürü tarafından, ilgili sicile resen ve hemen yapılır. Şirketin tek taraflı istemde bulunabilme hakkı saklıdır.<sup>97</sup> Şirket, her ortağın sermaye koyma borcunu yerine getirmesini isteyebileceği ve dava edebileceği gibi, yerine getirmede gecikme sebebiyle uğradığı zararın tazminini de isteyebilir. Tazminat istemi için ihtar şarttır. Şahıs şirketlerinde bu davayı ortaklar da açabilme yetkisine sahiptirler Sermaye taahhüdü bir miktar paraya ilişkin ise, aksine şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede hüküm yoksa şirketin tescili anından itibaren temerrüt faizi de ödenir.

## **2.10. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Şirket Kuruluşu Birleşme Bölünme Tür Değişirme**

6102 sayılı yasa da şirket kuruluşu, birleşme bölünme ve tür değiştirme özel olarak hüküm altına alınmıştır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı açıklama yapılmıştır.

## **2.11. Şirketler Topluluğu**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ilk defa düzenlenen konulardan birisi de şirketler topluluğudur. Bu düzenlemenin amacı, hakim konumdaki şirketin yavru şirket veya şirketlerine vermiş olduğu talimatlarla yavru şirketleri zarara uğratması sonucunda sorumluluğunu düzenlemek, böylece yavru şirketi ve pay sahiplerini korumaktır.<sup>98</sup>

Böylelikle, yeni düzenlemeyle, şirketler topluluğuna dahil olan ve hakim şirketin talimatıyla hareket eden yavru şirketlerin ve hakim şirketin, birbirlerinden hukuken bağımsız tüzel kişilikler olması sebebiyle, hakim şirketin yavru şirketlerin

---

<sup>97</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeşi 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır

<sup>98</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeşi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 sayılı resmi Gazete’de yayınlanmıştır

uygulamalarından sorumlu olmadığı yönündeki uygulamalar ortadan kaldırılmış olmaktadır.<sup>99</sup>

### **2.12. Şirketin Faaliyet Konusuna İlişkin Sınırlamanın (Ultra Vires) Kaldırılması**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 137. maddesinde düzenlenmiş olan ve ticaret şirketlerinin şirket sözleşmesinde yazılı işletme konusu içinde kalmak şartıyla, hak iktisap edebilecekleri ve borç yüklenebileceklerine ilişkin hükümler 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kaldırılmaktadır. Bu hususa göre temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler de üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu ispat edilmedikçe şirketi ticari borç ve alacak yönünden bağlayıcı olacaktır.

### **2.13. Bilgi Toplumu Hizmetleri**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1524. maddesi uyarınca tüm sermaye şirketleri bir internet sitesi açmak, şirketin internet sitesi zaten mevcutsa bu sitenin belli bir bölümünü aşağıdaki hususların yayımlanmasına sağlamak zorundadır.

Yayımlanacak içeriklerin başlıcaları şunlardır;<sup>100</sup>

- Pay sahibini, küçük yatırımcıyı, alacaklıyı ve şirkette menfaati olan diğer kişileri ilgilendiren tüm bilgiler,
- Genel kurul toplantısı belgeleri ve çağrıları,
- Şeffaflık ilkesi ve bilgi toplumu açısından açıklanması zorunlu bilgiler,
- Finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri

---

<sup>99</sup>Muhitin Esen, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gelen Önemli Yenilikler**, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 366, Şubat 2012, s.46.

<sup>100</sup> Esen, a.g.m., s.48.

bakımından bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri,

- Yönetim kurulunun yıllık raporu, kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması;
- Yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilere ödenen her türlü paralar,
- Denetçi, özel denetçi ve işlem denetçisi raporları.

#### **2.14. Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanmaları**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun da iştirak taahhüdünden doğan borçlar ve şirketin işletme konusu gereği olarak yapılmış bir işlemde doğmuş borçlar hariç olmak üzere, pay sahiplerinin şirkete borçlanmalarını engelleyecek bir yasak getirmiştir. Bu yasağa uymayan pay sahiplerine üç yüz günden beş yüz güne kadar adli para cezası öngörülmüştür.

#### **2.15. Ortak Sayısı ve Tek Kişilik Ortaklıklar**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda modern gelişmelere uyum sağlayarak anonim ortaklıkların ve limited ortaklıkların tek kişiyle kurulmasına olanak tanımış bu sermaye ortaklıklarında ortak sayısının sonradan bire inmesi olasılığında keyfiyetin özel olarak tescil ve ilanını öngörmüştür.<sup>101</sup> Artık pay sahibi sayısının azalması limited şirkette ikinin altına, anonim şirkette beşin altına düşmesi, bir sona erme sebebi olmaktan çıkmıştır.

Bir anonim ve limited ortaklığın tek ortaklı olması, başlı başına tescile tabi bir husus olup tek ortaklı anonim ve limited ortaklıklarda, ortak ile şirket arasındaki sözleşmeler, yazılı geçerlilik şartına bağlanmıştır.

---

<sup>101</sup>Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), **Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Şirketim 2011**, s.37.

Tescil ve ilan yükümlülüğünün ihlalinden doğan zararlardan, şirket yöneticileri sorumludur. Ayrıca günlük ve sıradan işlemlerin dışında, tek kişi ortağın şirketle yaptığı sözleşmelerin geçerliliği, yazılı şekle bağlanmıştır.<sup>102</sup>

## 2.16. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Yönetim Kurulu

Yönetim Kurulunun en az üç üyeden oluşacağına ilişkin mevcut düzenleme yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda terk edilmiştir. Bu sayede tek kişi ortaklı anonim şirket düzenlemesine paralel olarak tek kişilik yönetim kurulu oluşumu mümkün kılınmıştır. Özellikle küçük ölçekli anonim şirketlerin üç kişiden oluşan bir Yönetim Kuruluna ihtiyaç duymaması nedeniyle yönetiminin pratikte daha da kolaylaşacağı, bu esnek yapının ileride profesyonel şirketlerin kurulmasına önayak olacağı öngörülmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda Yönetim Kurulu ait özellikleri şunlardır;

- Yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olma zorunluluğu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kaldırılmış ve bu sayede yönetim kurulu üyelerinin daha uzman ve profesyonel kişilerden oluşması imkânı tanınmıştır.<sup>103</sup>
- Yönetim kurulu üyelerinin sadece gerçek kişi değil, tüzel kişi olması imkanı değiştirilmiştir. Buna göre; tüzel kişilerin belirleyecekleri bir temsilci ile şirket Yönetim Kurulunda söz sahibi olabilmesi imkanı getirilmiştir.<sup>104</sup>
- İşlem kolaylığını sağlamak için, Yönetim kurulu üyelerinden en az birinin Türkiye'de ikamet etmesi ve Türk vatandaşı olması zorunluluğu getirilmiştir. Bu sayede üyelere ilişkin hukuki ve cezai sorumluluk hükümlerinin uygulanması konusunda kolaylık sağlanacaktır.<sup>105</sup>

<sup>102</sup> Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), a.g.e., s.37.

<sup>103</sup> Ahmet Tokaç, **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdikleri**, (Çevrimiçi) <http://www.asiad.org.tr/dosya/asiad-yttk-02.pdf>, Erişim Tarihi: 22.03.2012, s.3.

<sup>104</sup> Tokaç, a.g.m., s.3

<sup>105</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca; Yönetim kurulu toplantılarını kolaylaştırmak amacıyla toplantıların elektronik ortamda yapılabilmesi imkânı getirilmiştir. <sup>106</sup>
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile yönetim kurulunun sorumluluğuna ilişkin olarak kusurun derecelendirilmesi bakımından yeni bir müteselsil sorumluluk anlayışı getirilmiştir. Farklılaştırılmış Teselsül şeklindeki bu yeni müteselsil yönetim kurulu üyesinin kusuru oranında sorumlu olması şeklindedir. <sup>107</sup>
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yükseköğrenim görme zorunluluğu getirilerek yönetimin profesyonelleşmesi amaçlanmıştır. Ancak bu kural tek üyeli yönetim kurullarında uygulanmayacaktır. <sup>108</sup>
- Yönetim kurulunda toplantı yetersayısı hafifletilmiş, şirketin kolayca karar alması sağlanmıştır. Buna göre ana sözleşmede aksine ağırlaştırıcı bir hüküm bulunmadığı takdirde, yönetim kurulu üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve kararlarını toplantıda hazır bulunan üyelerin çoğunluğu ile alınır hale gelmiştir. <sup>109</sup>

## 2.17. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Şirket Genel Kurulu

Genel kurulun toplantıya daveti konusunda, mevcut davet araçlarına, şirketin internet sitesinde yapılacak duyuru da eklenmiştir. Genel kurul toplantısı öncesinde pay sahiplerinin inceleme hakları, genel kurul toplantısına komiserin katılımı, gündeme bağlılık ilkesi ve çağrısız toplantıya ilişkin kurallar ilke olarak mevcut 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa paralel olarak düzenlenmektedir.

<sup>106</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>107</sup>Tokaç, a.g.m., s.3.

<sup>108</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>109</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu,14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.



### **2.17.1. Genel Kurulu Diğer Şirket Organların Katılımı**

Murahhas üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin genel kurul toplantısında hazır bulunmaları yasal zorunluluk olmaktadır<sup>110</sup> Diğer yönetim kurulu üyeleri genel kurul toplantısına katılabilirler. Denetçi ve kendilerini ilgilendiren konularda işlem denetçisi genel kurulda hazır bulunur. Üyeler ve denetçiler görüş bildirebilirler. Pay sahipleri, yöneticilerden şirketin yönetimi, denetçilerden ise denetim sırasında gözlemledikleri hususlar (denetimin sonuçları) konusunda bilgi alabilecektir.

### **2.17.2. Genel Kurulun Münhasır Yetkileri**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da yönetim kurulu üyelerinin seçimi, ibra edilmesi ve azli, finansal tabloların onanması, şirketin feshine karar verilmesi ve diğer hususlar yine genel kurulun münhasır yetkilerindedir.

### **2.17.3. Genel Kuruluda Yetersayılar**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda olağan yetersayılarda bir değişiklik öngörülmemekte, bazı özellikli konulara (rüçhan hakkının kısıtlanması) ve esas sözleşme değişikliklerine ilişkin kararlardaki yetersayılar ise değiştirilmektedir.

Buna göre işletme konusunun değiştirilmesi sonradan pay devrinin sınırlandırılması ve sonradan imtiyaz yaratılmasında % 75 oranında karar yetersayısı aranacak borsa şirketlerinin sermayenin artırılması ve kayıtlı sermaye tavanının yükseltilmesine ilişkin esas sözleşme değişiklikleri ile birleşmeye, bölünmeye ve tür değiştirmeye ilişkin kararlar, olağan yetersayılarla alınacaktır. Diğer yandan, pay sahiplerinin rüçhan haklarının kısıtlanması, ancak haklı sebeplerin varlığı halinde ve sermayenin % 60'ının olumlu oyuyla mümkün olacaktır<sup>111</sup>

---

<sup>110</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu,14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>111</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

#### **2.17.4. Elektronik Genel Kurul**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda genel kurulun elektronik ortamda yapılması kolaylığı getirilmiştir. Genel kurulun elektronik ortamda yapılması usul ve esaslar idari düzenlemelere bağlanmıştır.

#### **2.18. 6102 Sayılı Türk Ticaret kanununda Pay Sahipliği Hakları**

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda pay sahipliği hakları şu şekilde düzenlemeye tabi tutulmuştur;

- Genel kurula katılma
- Oy kullanma,
- Oyda imtiyaz isteme,
- Şirket kayıtlarını inceleme ve bilgi alma,
- Alma rüçhan hakkına sahip olma,
- Genel kurul kararının geçersizliği dava edebilme,
- Kâr payı avansı alma talep etme,
- Özel denetçi isteme,

hakkı na sahip olduğu belirtilmiştir.

#### **2.19. Limited Şirketlerde Özel Düzenlemeler**

6102 sayılı yasa ile limited şirketler de genel kurul esasları getirilmiştir. Bu durumda limited şirketler anonim şirketlere yaklaştırılmıştır. Yine limited şirketlerde ortaklara yan edim yükümlüğü ve ek ödeme yükümlüğü ana sözleşme ile var olması koşulu ile zorunlu hale getirilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yan edim yükümlüğü ve ek ödeme yükümlüğü ayrıntılı bilgi verilmiştir.

#### **2.20. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Denetim**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda denetim özel olarak düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre denetim üçü türü üzerinde durulmuştur. Bu hususa göre finansal tabloların denetimi işlem denetimi ve özel denetimdir. Bu bağlamda denetim yapacak kişi kuruluşlarda bilgi ve uzmanlık tecrübe aramış denetim faaliyeti amacına uygun verimli bir biçimde yapılmasını amaçlamıştır. Denetimin amacı kurumsal yönetim ve dürüst resim ilkeleri bağlamında denetim sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla pay sahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulmasıdır. Şirketlerin finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtabilecek şekilde çıkarılır.

### **2.20.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre Denetçi Olabilecekler**

Türk Ticaret kanununda denetçi olabilmek veya seçilmek için özel meslekî bilginin yanı sıra, kurumsal olarak meslek mensubiyeti şartı da getirilmiştir. 6102 sayılı kanununun 400. maddesi hükmüne göre; “Denetçi, ancak ortakları, yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli malî müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir.” 400/4 fıkrasında, “denetçi için öngörülen yasal düzenlemeler işlem denetçilerine de uygulanır.” Şeklinde bir düzenleme yapılarak denetçiye ait tüm yetkiler iler kanuni düzenlemelerin işlem denetçisi içinde geçerli olduğunu ifade etmiştir. Şu halde işlem denetçi olmak için;

- Bağımsız Denetleme Kuruluşu
- Yeminli Mali Müşavir
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

olmak gerekmektedir.

## 2.20.2. Denetçi Olamayacaklar

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda denetçi olamayacak kişi ve kuruluşlar tek tek sayılmıştır.

Buna göre, aşağıdaki hâllerden birinin varlığında yeminli malî müşavir, serbest muhasebeci malî müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu, bunun pay sahiplerinden biri ve yeminli mali müşavirin, serbest muhasebeci malî müşavirin, bağımsız denetleme kuruluşunun veya onun pay sahibinin yanında çalışan veya burada sayılanların mesleği birlikte icra ettikleri kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz.<sup>112</sup>

- Denetlenecek şirkette pay sahibiyse;
- Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa;
- Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin veya bir şirketin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa;
- Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa;
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa;

---

<sup>112</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için beşinci bende göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise;
- Birinci ilâ altıncı bentlerde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,

denetçi olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

### **2.20.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre Denetçiler ve Yapacakları Denetimler**

#### **2.20.3.1. Denetçi (Bağımsız Denetçi)**

Denetçi, olabilmek için yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilmesi hüküm altına alınmıştır. Denetçi işletmenin şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarının denetimi şeklinde bir düzenleme yaparak denetim sınırı çizmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda sermaye şirketlerinin denetime tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hususa göre denetime tabi şirketler

- Anonim şirketler,
- Limited şirketler,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ,

olmaktadır.

### 2.20.3.2. Denetçinin Seçimi

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili gazetesi ile şirketin internet sitesinde ilân eder.<sup>113</sup>

Genel kurulca seçilen denetçi, denetleme sözleşmesini, haklı bir sebebin varlığında veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. İşte, genel kurulca seçilen denetçinin fesih ihbarında bulunması durumunda, şirket yönetim kurulu hemen geçici bir denetçi seçmek ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunmak zorundadır.<sup>114</sup> Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar genel kurulun denetçi seçmemesi veya seçmemesi durumunda da, denetçi, yönetim kurulunun, yönetim kurulu üyelerinden herhangi birisinin ya da herhangi bir pay sahibinin" talebi üzerine, mahkeme tarafından atanacaktır. Şu durumlarda da denetçi mahkeme tarafından atanır;<sup>115</sup>

- Seçilen denetçinin görevi reddetmesi,
- Denetçi sözleşmeyi feshetmesi,
- Denetçinin görevlendirme kararı iptal olunması butlanı,
- Denetçi, kanunî sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi
- Denetçinin görevini yapması engellenmesi,

hallerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.

---

<sup>113</sup>**6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>114</sup>Haşmet Yıldırım, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçi Ve Denetim Müessesesi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 369, Mayıs 2012, s.197.

<sup>115</sup>Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Şerhi**, Cilt I, Ankara: Adalet Yayınları, 2011, s.1114.

### 2.20.3.3. Denetçinin Çalışma Usul Ve Esasları

Denetçi çalışmalarını uluslararası denetim standartlarını uygun olarak yerine getirir. Denetlenecek şirketin yönetim kurulu finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye ibrazı gerekir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlayacaktır.

Denetçi yönetim kurulundan kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde denetçi denetlemeye tabi unsurların dayandığı belgeleri finansal tablolarının çıkarılmasından talep edebilir Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi denetime tabi bilgi ve belgeleri yavru ve ana şirketler için talep edebilir.<sup>116</sup>

6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu da denetime tabi unsurlar şu şekilde ifade edilmiştir;<sup>117</sup>

- Şirketin finansal tabloları<sup>118</sup>
- Şirket yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu
- Riskin erken saptanması ve yönetimi komitesince düzenlenen raporu
- Şirketler topluluğunun konsolide finansal tabloları
- Topluluk yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu
- Riskin erken saptanması ve yönetimi komitesince düzenlenen rapor

<sup>116</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi** 14.02.2011 Tarih ve 27846 sayılı resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>117</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi** 14.02.2011 Tarih ve 27846 sayılı resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>118</sup> Tam bir finansal tablo seti Dönem sonu finansal durum tablosu (Bilanço), Döneme ait kapsamlı gelir tablosu Döneme ait özkaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu ve Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan kapsamaktadır. Kaynak Türkiye muhasebe standartları 1, 16.01.2005 tarihli 25702 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

#### **2.20.3.4. Denetim Raporu**

Finansal tabloların denetimi, Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Rapor, açık, anlaşılır, basit ve geçmiş yıllla karşılaştırmalı olarak düzenlenmelidir. Şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.

Raporun içeriğinde şu değerlendirmelere yer verilmelidir;<sup>119</sup>

- Defter tutma düzeninin finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı.
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği,
- Finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı, yer alır.

Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.

#### **2.20.3.5. Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi**

Yönetim kurulunca düzenlenen faaliyet raporunda, finansal bilgilere yer verilmiş ise, bu bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve

---

<sup>119</sup> **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.



gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, denetçi tarafından denetlenecek ve denetim sonuçları ayrı bir raporda gösterilecektir.<sup>120</sup>

### **2.20.3.6. Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesince Düzenlenen Raporun Denetimi**

Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek yetkili komiteyi kurup kurmadığını böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar.<sup>121</sup>

### **2.20.3.7. Denetçi Görüş Türleri**

Denetçi hazırladığı raporunda, görüşünü dört görüş türünden birini vererek açıklar;

- Olumlu görüş
- Sınırlı olumlu görüş
- Görüş vermekten kaçınma;
- Olumsuz görüş yazısı.

#### **a. Olumlu Görüş Yazısı**

Denetçi, herhangi bir itiraz ileri sürmediği takdirde, verdiği olumlu denetim görüş görüşünde yapılan denetimde herhangi bir aykırılığın belirlenmediğini; şirketin veya topluluğun finansal tablolarının, denetçinin denetim sırasında oluşan bilgilerine ve Türkiye Muhasebe Standartları yönünden yaptığı değerlendirmeye göre doğru olduğunu ve ortaya konulan, şirketin mal varlıksal, finansal ve kârlılık durumuna ilişkin resminin

---

<sup>120</sup>Yıldırım, a.g.m., s.199.

<sup>121</sup>Yıldırım, a.g.m., s.199.

gerçeğe uygun bulunduğunu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığını raporunda belirtir.<sup>122</sup>

### **b. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı**

Denetçinin sınırlı olumlu görüş yazısı, olumlu bir yazıdır.<sup>123</sup> Dolayısıyla, Türkiye Muhasebe Standartları gereği gibi uygulanmış olup da, sadece bazı sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen aykırılıklar varsa; temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermeler mevcut değilse; belgesiz kayıt yapılmamışsa, dayanak belgeler sahte değilse, envanterle oynanmamışsa; aykırılıklar önemli tutarlara varmayan, ihmâl edilebilen tahsil/tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalardan, ıskontolardan, değer düzeltmelerinden hatta aktifleştirmelerden doğuyorsa, sınırlı olumlu görüş verilebilir.

### **c. Görüş Vermekten Kaçınma**

Şirketin muhasebesinde veya finansal tablolarında, Kanundaki denetleme bölümündeki hükümlere uygun denetleme yapılmasına ve sonuçlara varılmasına imkân vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunduğu veya şirket tarafından denetlemede önemli kısıtlamaların yapıldığı durumlarda söz konusu olmaktadır.

Bu durumda denetçi hem belirsizliği hem de kısıtlamayı uluslararası standartlara uygun olarak tanımlaması gerekmektedir. Kısıtlamalar ile denetlemenin kapsamı ve alanı kastedilmektedir.<sup>124</sup> Hukukî açıdan kaçınma, olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.<sup>125</sup>

### **d. Olumsuz Görüş Yazısı**

Denetçinin olumsuz görüş yazısı, şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile Tasarıya ve/veya esas sözleşmenin

---

<sup>122</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>123</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>124</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>125</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.1129.

finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını ifade eder. Bu yazı yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak kabul edilebilir.<sup>126</sup>

Olumsuz görüş yazısının sonuçları ağır olduğundan, denetçi ancak, büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş yazısı vermelidir.<sup>127</sup> Denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi halinde, söz konusu finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak hiçbir karar alınamaz. Çünkü denetlenen yılsonu finansal tablolarının, faaliyet döneminin sonuçlarını belirlemediği, belirlemeye uygun olmadığı anlaşılmıştır. Açıklanan sonuçlar ile şirketin kâr veya zararı gerçek değildir, gerçek sonucu yansıtmamaktadır.

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda şirketin yapacağı işlemler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda şu şekilde düzenlenmiştir.

*“Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurul toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.”* şeklindedir.

Olumsuz görüş yazısı şirketin kurumlar vergisi beyannamesi vermesi yükümünü ortadan kaldırmaz ve bu beyannamenin hazırlanmasına, matrahın belirlenmesine olumsuz etki yapmaz; böyle bir bahaneye haklılık kazandırmaz. Çünkü bugün Türk hukukunda ticarî ve malî bilanço tamamen ayrılmıştır; her iki bilançonun ilkeleri de farklıdır.<sup>128</sup>

---

<sup>126</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeçesi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>127</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.1130

<sup>128</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.1130

### **2.20.3.8. Denetim Yaptırılmamasının Sonuçları**

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.<sup>129</sup>

### **2.20.3.9. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Aykırılıkları**

Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir. Dava giderlerinin borçlusu şirkettir.<sup>130</sup>

### **2.20.3.10. İşlem Denetçisi**

İşlem denetçisi TTK içerisinde 554. madde ile tanımlanmıştır. TTK madde 554'e göre işlem denetçisi şu şekilde tanımlanmaktadır; "*Şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisidir.*" İşlem denetçisi hakkında ilerleyen bölümlerde ayrıntılı bilgi verilecektir.

### **2.20.3.11. Özel Denetim ve Denetçi**

Özel denetim isteme hakkının amacı, pay sahiplerini şirketle ilgili belirli olaylar hakkında daha iyi bilgilendirmek ve böylece pay sahipliği haklarının genel kurullarda daha anlamlı ve bilinçli şekilde kullanılmasını sağlamaktır.<sup>131</sup>

Özel denetçi atanmasını isteme, açık ve anlaşılır olmayan belirli konularda aydınlatılmak amacına yönelik olmakla beraber, kapsamlı bir bilanço incelemesi değildir, diğer bir ifade ile denetçi işinin (denetimin) tekrarı niteliğinde olmayıp, daha çok belirli olayların açıklanmasıyla ilgilidir.

---

<sup>129</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu** 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>130</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu** 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>131</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.1130

### **2.20.3.12. Özel Denetçi Olabilecekler**

Denetçi ve işlem denetçisi olabilecekler, "ortaklarının yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanına sahip olması gereken bağımsız denetleme kuruluşu ya da müstakil yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir " olarak sayıldığı halde, özel denetçi olabilecekler için bir tanımlama veya sınırlama yoluna gidilmemiştir. Bu husus, esasında, özel denetimin yapısından kaynaklanmaktadır.

Dolayısıyla, özel denetçi olabilecekler için bir tanımlama veya sınırlama getirilmemesi yerinde olmuştur. Çünkü özel denetim istenen konu, farklı şekil ve içerikte olabilecektir. Oysa denetçi ve işlem denetçisi tarafından denetlenecek hususlar, standart nitelikte ve ağırlıklı olarak muhasebe ile hukuk bilgisi gerektiren hususlardır. Hâlbuki özel denetim gerektiren hususlar, geniş bir yelpazede yer alacak ve büyük olasılıkla standart nitelik taşımayacaktır.<sup>132</sup>

### **2.20.3.13. Özel Denetçinin Seçilmesi**

Özel denetçi talebini şirket genel kurul kabul etmesi durumunda şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından yapılır.

### **2.20.3.14. Özel Denetçinin Görevi**

Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılmalıdır.

Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verir. Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyımlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Uyuşmazlık hâlinde kararı mahkeme verir. Mahkemenin kararı kesindir.

---

<sup>132</sup>Soner Altaş, **Şirket Denetimi**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2011, s.150.

### 2.20.3.15. Özel Denetim Raporu

Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verir.<sup>133</sup> Mahkeme, raporu şirkete tebliğ eder ve şirketin, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğratıp uğratmayacağına ve bu sebeple istem sahiplerine sunulmamasına ilişkin istemi hakkında karar verir.<sup>134</sup> Mahkeme, şirket ve istem sahiplerine, açıklanan rapor hakkında, değerlendirmeleri bildirmek ve ek soru sormak imkânını tanır. Özel denetçi sır saklamakla yükümlüdür. Özel denetim tarafından yapılacak giderler şirketçe karşılanır.<sup>135</sup>

### 2.20.4. Denetçilere Getirilen Sınırlamalar

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda denetçiler için tam bağımsızlığı sağlamak amacıyla, bir takım sınırlamalar getirmiştir. Bunlar;

- Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.<sup>136</sup>
- Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

### 2.20.5. Denetçinin Denetleme Sözleşmesini Feshetmesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda denetçinin, denetleme sözleşmesini feshedebilmesi iki halde mümkündür. Bunlar;

- Haklı bir sebebin var olması,

---

<sup>133</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.1146.

<sup>134</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>135</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>136</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

- Kendisine karşı görevden alınma davası açılmış olmasıdır.

Haklı sebebin varlığından şu hususlara dayanabilir;

- Denetlenen şirketin denetim sözleşmesindeki edim ve yükümlülüklerine uymaması,
- Denetlenen şirketle haricinde denetçiden kaynaklanan unsurlar ( hastalık, sakatlık iş yoğunluğu vb. )
- Denetçinin denetlenen şirketin ortaklarına veya yöneticilerine karşı güven yitirmesi

Ancak, görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermektan kaçınma haklı sebep sayılamayacaktır.<sup>137</sup>

Diğer yandan, denetçinin sözleşmesini feshetmesi, şirket yönetim kuruluna da birtakım yükümlülükler getirmektedir. Buna göre, denetçinin fesih ihbarında bulunması durumunda, yönetim kurulu, derhal geçici bir denetçi seçecek ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunacaktır.<sup>138</sup>

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermektan kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür.

#### **2.20.6. Denetçi Görüşünün İlanı**

Anonim şirketin ve topluluğun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin yönetim kurulu, bilanço gününden itibaren altı ay içinde;

---

<sup>137</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>138</sup>Altaş, a.g.e., s.113.

- Finansal tabloları,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu,
- Kâr dağıtımına ilişkin genel kurul kararı,
- Denetçinin verdiği görüşü ve genel kurulun buna ilişkin kararı,

Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilân ettirecek ve şirketin internet sitesine koyacaktır.

### **2.20.7. Denetçilerin Denetimi**

660 sayılı kanun hükmünde kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6.4.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılmış söz konusu kararnamenin 9. maddesinde;

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutulması,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlenmesi,
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya alınması ve iptal edilmesi,
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu



alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlanması,

Şeklinde düzenleme mevcut olup denetçilerinin denetim yapma lisansını verilmesi denetim kalitesinin oluşturulması, denetçilerin gözetilmesi denetlenmesi denetim lisanslarının askıya alınması veya iptal edilmesi görev ve yetkileri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna verilmiştir.

### 3. BÖLÜM

## İŞLEM DENETÇİSİ OLABİLECEKLER; SERBEST MUHASEBECİ MALÎ MÜŞAVİR, YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİR VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI

### 3.1. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavir Mesleği

Ülkemizde serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik mesleği 13. 06. 1989 tarih ve 20194 sayılı resmi gazetede yayımlanan 3568 sayılı yasa ile disiplin altına alınmıştır.

1989 yılında 3568 sayılı Kanun yürürlüğe girinceye kadar ülkemizde mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleği bakımından batılı anlamda ve ülke ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir mesleki örgütlenmeye gidilemediği görülmektedir. Bu tarihe kadar muhasebe ve vergi işleri ile uğraşanlar kendilerine, mali müşavir, uzman muhasip, vergi uzmanı, serbest hesap uzmanı gibi çeşitli unvanlar vererek çalışmalarını sürdürmüşlerdir.

1932 yılından itibaren mesleğin düzenlenmesi amacıyla çeşitli tasarılar hazırlanmışsa da bu tarihe kadar bunlar kanunlaşmamıştır. 3568 sayılı Kanun, muhasebe tatbikatında olduğu kadar meslek açısından da bir yeknesaklık getirmeyi amaçlamıştır.

Türkiye'de muhasebe mesleği uzun bir geçmişe sahip olmasına rağmen ilk defa işte bu kanunla meslek olarak tanımlanmıştır. 3568 sayılı yasa nın 1. maddesinde “*Meslek icrasına hak kazananlara, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir, Yeminli Malî Müşavir denir.*” şeklinde yasal düzenleme yaparak meslek faaliyeti yapanların unvanlarını belirtmiştir.<sup>139</sup>

---

<sup>139</sup> 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı kanun ile mesleği icra edenler serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak belirlenmiştir 28.07.2008 tarih ve 26948 sayılı resmi gazete de yayımlanan 5786 sayılı kanun ile mesleği

### **3.1.1. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavir Mesleğinin Konusu**

Her meslekte olduğu gibi Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavir Mesleğinin kendine özgü kuralları olması gerekir. Bu kurallar 3568 sayılı meslek yasası ve bağlı mevzuata hükümlerinden kaynaklanmaktadır.

#### **3.1.1.1. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Mesleğini Konusu**

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;<sup>140</sup>

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

#### **3.1.1.2. Yeminli Malî Müşavirlik Mesleğinin Konusu**

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;<sup>141</sup>

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş

---

icra edenler serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak yeniden belirlenmiş olup serbest muhasebecilik unvanı kanundan çıkarılmıştır.

<sup>140</sup>3568 Sayılı Kanun, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>141</sup>3568 Sayılı Kanun, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

- 3568 sayılı yasaya göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.<sup>142</sup>3568 sayılı yasa serbest muhasebeci malî müşavir ile yeminli malî müşavirler meslek çalışma alanını birbirinden ayırmış bulunmaktadır. Bu bağlamda ortak olarak yapılacak işlemler olduğu kadar meslekte uzmanlaşmayı esas alındığı görülmektedir. Yasanın uygulamasında anlam birliği sağlamak amacıyla mesleği icra edenlere kısaca meslek mensubu adı verilmiştir.

### **3.1.2. Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları**

Her meslekte olduğu gibi Serbest Muhasebeci Malî Müşavir veya Yeminli malî müşavirler olabilmenin bir takım şartlara tabi olması doğaldır. Ancak bu şartlara haiz kişilerce bu meslekleri icra edilmesi gerekmektedir.

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları 3568 sayılı yasa da şu şekilde belirtilmiştir.

- T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
- Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya

---

<sup>142</sup>**3568 Sayılı Kanun**, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak

- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

### **3.1.3. Meslek Mensubu Olabilmenin Özel Şartları**

#### **3.1.3.1. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Olabilmenin Özel Şartları**

Meslek mensubu olabilmenin özel şartları 3568 sayılı yasada şu şekilde belirtilmiştir;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- En az üç yıl staj yapmış olmak
- Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.
- Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak.

#### **3.1.3.2. Yeminli Malî Müşavir Olabilmenin Özel Şartları Özel Şartları**

- En az 10 yıl serbest muhasebeci malî müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli malî müşavir ruhsatını almış olmak.

### 3.1.4. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Ve Yeminli Malî Müşavir Mesleğinin Mesleki Sınavları

Serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler olabilmesi için mesleki sınavlar esastır. Mesleki sınavlar serbest muhasebeci malî müşavir ve yeminli malî müşavirler için ayrı ayrı yapılır. Sınavların yazılı yapılması esastır. Sınavlarda meslek mensubu adaylarının başarılı olmaları esastır. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir sınavı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yapılmaktadır. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir sınav konuları şunlardır;<sup>143</sup>

- Finansal Muhasebe,
- Finansal Tablolar ve Analizi,
- Maliyet Muhasebesi,
- Muhasebe Denetimi,
- Vergi Mevzuatı ve Uygulaması,
- Hukuk; Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, SSK ve BağKur Mevzuatı, İdari Yargılama Hukuku,
- Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavında başarılı olmak için her konudan 100 üzerinden en az 50 almak şartıyla, sınavın tüm konularının notları toplanır ve aritmetik ortalaması alınır. Başarılı sayılmak için bu ortalamanın en az 60 olması gerekir.

Yanında staj yapılan meslek mensubu tarafından verilen tezkiye not ortalaması ayrı bir ders gibi ortalamaya dahil edilir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavında başarılı olamayanlar sınav sonuçlarının ilanı tarihinden itibaren en çok 2 yıl içinde 4

---

<sup>143</sup>Yahya Arıkan, **Meslek Mevzuatı**, İstanbul: 13 Baskı, İSMMMO Mevzuat Yayınları 1, 2008, s.416.

sınava daha girebilirler. Bu sınavlar 100 üzerinden 60 puandan az not alınan konuları kapsar.<sup>144</sup> Yeminli Mali Müşavirlik sınav konuları sınav konuları şunlardır,<sup>145</sup>

- İleri Düzeyde Finansal Muhasebe,
- Finansal Yönetim,
- Yönetim Muhasebesi,
- Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku,
- Revizyon,
- Vergi Tekniği,
- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler,
- Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler,
- Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı,
- Sermaye Piyasası Mevzuatı.

Yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden 100 üzerinden en az 50 alınması şartıyla, alınan notların aritmetik ortalamasının en az 65 olması gerekir.

Yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı olamayanlar, sınav sonuçlarının ilanı tarihinden itibaren en çok 2 yıl içinde 3 sınava daha girebilirler. Bu sınavlar 100 üzerinden 65 puandan az not alınan konuları kapsar. Bu sınav haklarını süresi içinde kullanmayanlar veya başarılı olamayanlar 2 yıl süreyle meslek sınavlarına alınmazlar. İki yıllık süreyi dolduranlardan dileyenler yeniden tüm konuları kapsamak üzere bu yönetmelik hükümlerine göre sınavlara katılabilirler. Türkiye genelinde malî denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında

---

<sup>144</sup>Arıkan, a.g.e., s.416.

<sup>145</sup>Arıkan, a.g.e., s.416.

8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile ilgili konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz. Şeklinde düzenleme yapılarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavından muaf olarak meslek mensubu olabilme şartının getirmiştir.<sup>146</sup>

### **3.1.5. Meslek Örgütlenmesi**

Meslek mensuplarının örgütlenmesi 3568 sayılı yasaya göre odalar vasıtasıyla olmuştur. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, yasada yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.

Odalar kuruluş amaçları ve kanunda belirtilenler dışında hiçbir faaliyet gösteremezler, kendilerine kanunla verilen görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayan toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleyemezler.

Siyasetle uğraşamazlar, siyasi partiler, sendikalar ve derneklerle ortak hareket edemezler, siyasi partilere maddi yardım yapamazlar, onlarla siyasi ilişki ve işbirliği içinde bulunamazlar, milletvekili ve mahalli idarelerin seçimlerinde belli adayları destekleyemezler.<sup>147</sup>

#### **3.1.5.1. Mesleğin Üst Örgütlenmesi**

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurumuştur. Birlik, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır.

Birlik organları kuruluş amaçları ve bu kanunda belirtilenler dışında hiç bir faaliyet gösteremez, kendilerine kanunla verilen görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili

<sup>146</sup>**3568 Sayılı Kanun**, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>147</sup>**3568 Sayılı Kanun**, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.



olmayan toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleyemezler, siyasetle uğraşamazlar, siyasi partiler, sendikalar ve derneklerle ortak hareket edemezler, siyasi partilere maddi yardım yapamazlar, onlarla siyasi ilişki ve işbirliği içinde bulunamazlar, milletvekili ve mahalli idarelerin seçimlerinde belli adayları destekleyemezler.

Birliğin görevleri 3568 sayılı kanunda şu şekilde sayılmıştır:

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmesi zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- Bu Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Gelirleri 3568 sayılı kanunda şu şekilde sayılmıştır.

- Birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar,
- Birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler,
- Ruhsatname ücretleri,
- Genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Organları şu şekildedir;

- Genel Kurul,
- Yönetim Kurulu,
- Disiplin Kurulu,
- Denetleme Kurulu.

### 3.1.5.2. Genel Kurul

Birlik Genel Kurulu Odaların üyeleri arasından seçecekleri temsilcilerden meydana gelir.<sup>148</sup> Her oda, üye sayısına bağlı olmaksızın seçeceği üç temsilciye ilâve olarak, üyelerinin yetmiş beşte biri oranında temsilci ve aynı sayıya kadar yedek temsilci seçer. Bu oranın yarısından az olanlar nazara alınmaz, fazla olanlar ise tüme tamamlanır. Temsilciler, her odanın olağan genel kurul toplantısında üç yıl için seçilir. Yeniden seçilmek mümkündür.<sup>149</sup>

Birlik genel kurulunun görevleri 3568 sayılı yasa da şu şekilde sayılmıştır;

- Birlik yönetim, disiplin ve denetleme kurulu üyelerini seçmek.
- Birlik yönetim kurulunca hazırlanacak yönetmelik ve raporları incelemek ve onaylamak.
- Odalar arasında işbirliği kurmak ve bunların gelişmelerini sağlayıcı lüzumlu tedbir ve kararları almak.
- Birlik bütçe ve kesin hesabını görüşerek karara bağlamak, odalardan alınacak pay miktarını tespit etmek.
- Birlik için gerekli taşınmazların satın alınması veya mevcut taşınmazların satılması hususunda Yönetim Kuruluna yetki vermek.

<sup>148</sup>Uğur Büyükbalkan, **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı** Ankara: Türmob Yayınları No:46, 1998, s.38.

<sup>149</sup>**3568 Sayılı Kanun**, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmî Gazete’de Yayınlanmıştır.

- Uyulması mecburi mesleki kararları almak.
- Yönetim kurulunu ibra etmek, sorumlu görülenler hakkında disiplin soruşturmasına karar vermek.
- Kanunla verilen diğer görevleri yapmak.

### **3.1.5.3. Birlik Yönetim Kurulu**

Birlik Yönetim Kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik genel kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden oluşmaktadır.

Yönetim kurulu üyelerinden beşinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim kurulu üyeliğine seçilemezler. yönetim kurulu kendi üyeleri arasından bir başkan, bir genel sekreter ile bir muhasip seçer. Yönetim kurulu başkanı en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar arasından seçilir. Başkanın bulunmadığı hallerde başkanın tevkil edeceği kişi başkanlık yapar. Birliğin hukukî temsilcisi yönetim kurulu başkanıdır.<sup>150</sup>

Birlik Yönetim Kurulunun görevleri 3568 sayılı yasada şu şekilde yer almaktadır;

- Genel kurul kararlarını yerine getirmek.
- Birlik adına kanunla tanınan yetkiler dairesinde iktisap ve yüklenmelerde bulunmak.
- Birlik adına taşınır ve taşınmaz mal almak, satmak, ipotek etmek ve bunlar üzerinde her türlü aynî hak tesis etmek, kaldırmak; bu konularda yönetim kurulu başkanı veya bir yönetim kurulu üyesine yetki vermek.
- Bütçeyi yapmak ve uygulamak.

<sup>150</sup> 3568 Sayılı Kanun, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

- Odalarca önerilen giriş ücreti ve yıllık üye aidatları ile mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretlerini Maliye Bakanlığının tasdikine sunmak.
- Odaların görüşlerini almak suretiyle hazırlayacağı asgarî ücret tarifelerini Maliye Bakanlığının tasdikine sunmak.
- Kanun hükümlerine göre yapılması gereken sınavları yapmak.
- Mesleki ruhsatları vermek.
- Kanunlarla verilen diğer işleri yapmak.

#### **3.1.5.4. Birlik Disiplin Kurulu**

Birlik disiplin kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik genel kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen beş asıl ve beş yedek üyeden oluşur. Süresi dolan üye, yeniden seçilebilir.<sup>151</sup> Asıl üyelerin üçünün yeminli mali müşavir olması mecburidir. Genel kurulda bu sayıda yeminli mali müşavir yoksa bulunanlarla yetinilir. Disiplin kurulu kendi üyeleri arasından bir başkan ve bir başkan yardımcısı seçer. Birlik disiplin kurulu, Oda disiplin kurullarının kararlarına karşı yapılacak itirazları incelemek ve bu konularda gerekli kararları vermekle görevlidir.

#### **3.1.5.5. Birlik Denetleme Kurulu**

Birlik denetleme kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan birlik genel kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. Denetleme kurulu üyelerinden en az birinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir.<sup>152</sup>

#### **3.1.5.6. Meslek Odalarının Yerel Örgütlenmesi**

##### **3.1.5.6.1. Meslek Odalarının Kuruluşu**

---

<sup>151</sup>Arıkan, a.g.e., s.45.

<sup>152</sup>Arıkan, a.g.e., s.46.

Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulur. Aynı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılır. Ancak, ilçelerde oda kurulabilmesi için o ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu aranmaktadır. Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına birlikçe karar verilir. Bu karar Maliye Bakanlığına bildirilir. Odalar, kuruluşlarını birlik yönetim kurulu aracılığıyla Maliye Bakanlığına bildirmekle tüzelkişilik kazanırlar. Odalara üye olmayan meslek mensupları meslekî faaliyette bulunamazlar.<sup>153</sup>

Amaçları dışında faaliyet gösteren odaların sorumlu organlarının görevlerine son verilmesine ve yerlerine yenilerinin seçilmesine, Maliye Bakanlığının veya buldukları yer Cumhuriyet Başsavcılığının istemi üzerine, o yerdeki asliye hukuk mahkemesince basit usule göre yargılama yapılarak karar verilir ve dava en geç üç ay içinde sonuçlandırılır. Maliye Bakanlığının 3568 sayılı kanun uyarınca oda organlarının işlemleri hakkında onay mercii olarak verdiği kararları görevli oda organları aynen yerine getirmekle yükümlüdürler. Bakanlık kararını, idarî yargı mercisinin yürütmenin durdurulmasına veya esasına ait kararı veya kanunî bir sebep olmaksızın yerine getirmeyen veya eski kararda direnme niteliğinde yeni bir karar veren veya kanunun mecburî kıldığı işlemleri bakanlığın uyarısına rağmen yerine getirmeyen oda organları hakkında da yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.

Görevlerine son verilen organların yerine en geç bir ay içerisinde yenileri seçilir. Yeni seçilenler eskilerin süresini tamamlarlar. Görevlerine son verilen organ üyelerinin kanunda yazılı cezaî sorumlulukları saklıdır. Bu organların yukarıdaki fıkra gereğince görevlerine son verilmesine sebep olan tasarrufları hükümsüzdür.

#### **a. Meslek Odalarının Gelirleri**

3568 sayılı yasa da meslek odalarının gelirleri şu şekilde ifade edilmiştir;

---

<sup>153</sup>**3568 Sayılı Kanun**, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

- Odaya giriş ücreti,
- Yıllık üye aidatları,
- Yardım ve bağışlar,
- Mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretleri ile diğer çeşitli gelirler.

#### **b. Meslek Odalarının Organları**

Meslek odalarının organları 3568 sayılı yasada şu şekilde yer almaktadır

- Genel Kurul,
- Yönetim Kurulu,
- Disiplin Kurulu,
- Denetleme Kurulu.

#### **ba. Oda Genel Kurulu**

Genel Kurul, Odanın en yüksek organı olup odaya kayıtlı bütün meslek mensuplarının katılmasıyla meydana gelir.

Oda genel kurulunun Görevleri 3568 sayılı yasada şu şekilde belirtilmiştir.

- Odaların amaçlarının gerçekleştirilmesi için gereken karar ve tedbirleri almak.
- Oda yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme Kurulu üyeleri ile birlik temsilcilerini seçmek.
- Oda için gerekli taşınmazların satın alınması veya mevcut taşınmazların satılması hususunda yönetim kuruluna yetki vermek.
- Yönetim kurulunca yapılacak teklifleri incelemek ve karara bağlamak.

- Meslek mensuplarınca uyulması zorunlu meslekî kararlar alınması konusunda Birliğe tekliflerde bulunmak.
- Bütçeyi ve kesin hesapları tasdik etmek.
- Yönetim kurulunu ibra etmek, gerektiğinde sorumlu görülenler hakkında disiplin soruşturmasına karar vermek.
- Odaya yazılacak adayların giriş ücretlerini ve odaya yazılı üyelerin yıllık aidatlarını tespit etmek ve bunların ödeneceği tarihleri belirlemek.
- Oda yönetim kurulunun çalışma raporunu incelemek, kabul etmek.
- Odanın görevlerine giren diğer işleri gündeme dayanılarak veya üyelerin teklifi üzerine inceleyip karara bağlamak.
- Kanunlarla verilmiş diğer görevleri yapmak.

#### **bb. Oda Yönetim Kurulu**

3568 sayılı yasaya göre göre; oda yönetim kurulu, Genel Kurulca kendi üyeleri arasından üç yıl için seçilen, üye sayısı binin altında olan odalarda beş asıl ve beş yedek, üye sayısı bin ilâ beşin arasında olan odalarda yedi asıl ve yedi yedek, üye sayısı beşbini aşan odalarda ise dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden oluşur. yönetim Kurulu kendi üyeleri arasında gizli oyla bir başkan, bir başkan yardımcısı, bir muhasip ile oda sekreterini seçer. Odanın hukukî temsilcisi yönetim kurulu başkanıdır. Yönetim kurulu asıl üyeleri arasında boşalma olursa yedeklerden sırasıyla en fazla oy alanlar getirilirler. Yeni üye ilk toplantıya çağrılır. yönetim Kurulunun toplu olarak görevinden ayrılması veya asıl üye sayısının yarıdan aşağıya düşmesi ve yedeklerinin de kalmaması halinde oda, genel kurulu, oda denetçileri veya Maliye Bakanı tarafından olağanüstü toplantıya çağrılır ve düşen kurulların görev süresini tamamlamak üzere seçimler yapılır.<sup>154</sup>

Oda yönetim kurulunun görevleri 3568 sayılı yasada şu şekilde belirtilmiştir;

<sup>154</sup> Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları Yönetmeliği, 21.02.1990 Tarih ve 20440 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

- Odanın bütçe teklifini düzenlemek ve bunu genel kurulun onayına sunmak.
- Oda genel kuruluna çalışmaları hakkında rapor vermek ve genel kurul kararlarını yerine getirmek.
- Oda adına taşınır ve taşınmaz mal almak, satmak, ipotek etmek ve bunlar üzerinde her türlü ayni hak tesis etmek, kaldırmak gibi konularda yönetim kurulu başkanına veya bir yönetim kurulu üyesine yetki vermek.
- Kanunlarla verilmiş diğer işleri yapmak.

### **bc. Oda Disiplin Kurulu**

Meslek odası disiplin kurulu, üye sayısı 50'e kadar olan Odalarda üç, 50'den fazla olan Odalarda beş üyeden oluşur. Ayrıca, disiplin Kurulu üyesi 3 olan Odalarda bir, 5 olan Odalarda 3 yedek üye seçilir.<sup>155</sup>

Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir. Üyeler kendi aralarından bir başkan seçerler. Üyelerin ayrılmaları halinde yerlerine en çok oy alan yedek üyeler getirilir.

### **bd. Oda Denetleme Kurulu**

Denetleme kurulu, odanın işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu hususta Genel Kurula rapor vermekle görevlidir.<sup>156</sup>

Denetleme kurulu, odanın işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu hususta genel kurula rapor vermekle görevlidir.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup>**3568 Sayılı Kanun**, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>156</sup>**3568 Sayılı Kanun**, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>157</sup>Türmob, **Meslek Hukuku Mesleki Değerler ve Etik**, Ankara: Tesmer Yayın No:88, 2009, s.42.



### **3.1.6. Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları**

Mesleki unvanları alarak, 3568 sayılı yasanın belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar. Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur.

Meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterirler. Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Tanıklık sırrının ifası sayılmaz.<sup>158</sup>

#### **3.1.6.1. Bağımsızlık**

Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur.<sup>159</sup> Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.

#### **3.1.6.2. Haksız Rekabet**

Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.

Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler. Aynı şekilde ücret, eleman, mesleki bilgi, kötüleme gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar.<sup>160</sup>

---

<sup>158</sup>Türmob, a.g.e., s.111.

<sup>159</sup>Türmob, a.g.e., s.111.

<sup>160</sup>Arıkan, a.g.e., s.521.

### 3.1.6.3. Büro Edinme Zorunluluğu

Her meslek mensubu meslekî faaliyetine başlamadan önce bağlı olduğu oda bilgisinde iş yeri açmak zorundadır. Büro standartları ve buna ilişkin usul ve esaslar birlik genel kurulun da belirlenir.<sup>161</sup>

Açılan işyerleri bağımsız büro şeklinde olup, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile içiçe olamaz. Meslekî faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgâhlarda yürütülemez.

Bir meslek mensubunun birden fazla bürosu olamaz. Birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinemezler.

Ortaklık bürosu veya şirket kurulması hâlinde de işyeri açılması mecburidir. Meslekî faaliyette bulunmayan meslek mensupları ikametgâhlarının bulunduğu bölgenin odasına kaydolurlar. Meslek mensuplarının Türk Ticaret Kanununa göre bir meslek şirketi kurmaları hâlinde, şirket, kayıtlı olduğu odanın bulunduğu ilin sınırları içinde şube ve irtibat bürosu açamaz.

### 3.1.6.4. Tabela Asılması Zorunluluğu

Her meslek mensubu; işyerinin bulunduğu binanın herkesin kolaylıkla görebileceği biçimde bir yerine, sadece adı ve soyadı ile meslek unvanını taşıyan bir tabela asmak zorundadır.<sup>162</sup>

Birden çok meslek mensubu çalışmalarını ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirdikleri takdirde; tabelaya ayrıca ortaklık bürosu veya şirket unvanı yazılır. Ayrıca ortaklar ad ve soyadları ile unvanlarını da tabelaya yazabilirler.

### 3.1.6.5. Dosya Düzeni

Meslek mensupları işlerini yaptığı gerçek ve tüzel kişiler için düzenli dosya tutmak zorundadırlar. Bu dosyalarda çalışma kâğıtları, yazışmalar ve diğer lüzumlu bilgileri kapsayan belgeler saklanır.

<sup>161</sup> Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Genel Çalışma usul ve Esasları hakkında yönetmelik, 03.01.1990 Tarih Ve 20391 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>162</sup> Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Genel Çalışma usul ve Esasları hakkında yönetmelik, 03.01.1990 Tarih Ve 20391 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

### 3.1.6.6. İş Kabulü

Meslek mensubu, gerek duyması hâlinde, kendisine gelen müşterinin kim olduğunu önceki meslek mensubundan sorup öğrenerek, gerekli görüşmeleri yaptıktan sonra işi kabul eder. Meslek mensupları getirilen iş teklifini gerekçe göstermeden reddedebilirler, red kararı iş sahibine gecikmeden bildirilir. İş kabulünde mesleki sözleşme yapılması zorunludur.<sup>163</sup>

### 3.1.6.7. Yasak Haller Ve İstisnaları

#### 3.1.6.7.1. Meslekle Bağdaşmayan ve Bağdaşmayan Haller

Meslek mensuplarının aşağıda belirtilen davranışlarda bulunmaları meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan hallerden sayılır.<sup>164</sup>

- Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak, aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak
- İlgili mevzuat gereğince meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek.
- Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak.
- Meslekî etik ve meslekî bağımsızlık kurallarını ihlal etmek.

Aşağıda belirlenen işler meslekle bağdaşan işlerden olup yapılmasında bir sakınca yoktur.<sup>165</sup>

- Birlikçilik, tasfiye memurluğu, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunmak.
- Limited ve anonim şirketlerde ortak, komandit şirketlerde komanditer ortak olmak veya murakıplık yapmak.

<sup>163</sup>Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Genel Çalışma usul ve Esasları hakkında yönetmelik, 03.01.1990 Tarih Ve 20391 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>164</sup>Türmob, a.g.e., s.130.

<sup>165</sup>Türmob, a.g.e., s.132.

- Meslek mensuplarının, üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları üyelikleri görevlerinde bulunmak.
- Kadrolu olarak çalışmamak şartıyla öğretim ve eğitim amacı ile ders vermek.
- Devamlılık arz etmemek kaydı ile gazete ve dergilerde yazı ve makale yazmak.
- Seminer ve konferanslara katılmak.
- Her türlü yazılı ve görsel sanat ve edebiyat faaliyetinde bulunmak.

#### **3.1.6.7.2. Ticari Faaliyette Bulunamama**

Meslek mensupları, Türk Ticaret Kanununa göre (tacir) veya (esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamazlar. Meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar.<sup>166</sup>

- Ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar.
- Adi ve kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar.
- Limited ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevlerinde bulunamazlar.

#### **3.1.6.7.3. Hizmet Akdi Ve Çalışamama**

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar.

#### **3.1.6.7.4. Reklam Yasağı**

---

<sup>166</sup>Türmob, a.g.e., s.131.

Meslek mensupları; iş elde etmek için, açık ve kapalı dolaylı veya dolaysız yöntemlerle reklamlarını yapamazlar ve yaptırılmazlar.<sup>167</sup>Meslek mensuplarının; tabelalarına, kartvizit, rapor ve bunlara benzer diğer yazışma kâğıtlarına; meslek unvanlarını, akademik unvanlarını, iletişim araçlarının numaralarını, açık adreslerini, internet adresi ile elektronik posta adresini yazmaları reklam sayılmaz.<sup>168</sup>

Meslek mensupları, unvanlarını kullanarak mesleki konularda ve bilimsel nitelikte, gazete ve dergilerde devamlılık arz etmemek üzere yazı yazabilirler. Yayıncılık yapamazlar.

### **3.1.6.7.5. En Az Ücretin Altında İş Kabul Edememe**

Meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık alacakları ücretin en az miktarının tespitine dair usul ve esaslar ayrı bir yönetmelikle belirlenir. Bu miktarın altında iş kabulü yasak olup, bunun üzerindeki ücret, meslek mensubu ile iş sahipleri arasında serbestçe belirlenebilir.

## **3.2. Bağımsız Denetim Kuruluşları**

### **3.2.1. Bağımsız Denetime Genel Bir Bakış**

Ülkemizde bağımsız denetim olgusu 1980 li yıllara kadar sürekli askıda kalmıştır. Ülkemizdeki şirket örgütlenmelerinin daha çok aile şirketi düzeyinde olması bağımsız denetimin gelişmemesine neden olmuştur. Bağımsız denetim ülkemizde ilk defa 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununu iş hayatına girmiştir. 30 Temmuz 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun konusu ve amacı "*tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık için de çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir*". 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununu göre bağımsız denetim, hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan

<sup>167</sup>Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Genel Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 Tarih Ve 20391 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>168</sup>Türmob, a.g.e., s.131.

ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerinin doğruluğunun ve gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter kayıtları ve belgeler üzerinde incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır.<sup>169</sup> Şeklide bağımsız denetimi ifade etmiştir. Bu itibarla sermaye piyasası mevzuatı ile şirketlerde bağımsız denetim ilk defa ülke ticari hayatına girmiştir. Sermaye piyasası mevzuatı aynı zamanda bağımsız denetimi faaliyetini de disiplin altına almıştır.

Bağımsız dış denetimle ilgili resmi düzenlemeler, 1987 yılında T. C. Merkez Bankası ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmıştır.<sup>170</sup> İlk olarak Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından bankaların dış denetimi ile ilgili olmak üzere 16. 1. 1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ilişkin tebliğ çıkarılmış ve bunu T. C. Merkez Bankası'nın 24. 12. 1987 tarihli Bağımsız Denetim Kuruluşları tarafından yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Sıra No. 1 Tebliği izlemiştir. Büyük finans kuruluşları olan bankalarda toplanan fonların, ekonomik ve sosyal gelişme paralelinde kullanılmasını sağlamanın önemi açısından ülkemizdeki dış denetim uygulamasına öncelikle bankalardan başlanmıştır.

Yani 16.01.1987 tarihli ve T. C. Merkez Bankası'nın 1 Numaralı Tebliği ile bankaların bağımsız dış denetimi yasal olarak zorunlu hale getirilmiştir. Bununla birlikte S. P. K. tarafından 13. 12. 1987 tarihinde yayınlanan "Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" ile Sermaye Piyasasında Faaliyet gösteren yardımcı kuruluşlar ile S. P. K. 'nın denetimine tabi ortaklıkların da dış denetimi zorunlu hale getirilmiştir.

Bağımsız dış denetim etkin bir sermaye piyasasının oluşumunda büyük önem taşımaktadır. Etkin bir sermaye piyasası oluşturulabilmesi için gerekli koşullardan birisi iyi işleyen kamuyu aydınlatma sisteminin varlığıdır. Kamuyu aydınlatma sistemi açısından en önemli husus, kamuya sunulan bilgilerin olabildiğince gerçeği yansıtması ve mevcut riskin yatırımcı tarafından algılanmasıdır.

---

<sup>169</sup>Başak Ataman, **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2000, s.32.

<sup>170</sup>Aksoy, a.g.e., s.529.

Şayet iyi bir muhasebe sistemi oluşturmadan, açıklanan bilgilerin içeriği ve sunuluş biçimine ilişkin standart modeller belirlenmeden, finansal tablolar uzman ve tarafsız bir denetim otoritesince incelenmeden kamu bilgilendirilmeye çalışılırsa, kamuyu aydınlatmadan beklenen yarar sağlanamaz. Aksine tasarruf sahiplerinin aldatılmasına ortam hazırlanmış olur. Bu açıdan kamuyu aydınlatma ilkesinin güvenceye kavuşturulması uluslararası denetim standartlarında da vurgulandığı üzere önem taşımaktadır.<sup>171</sup>

Denetimle yetkili kılınanlar, Sermaye Piyasası Kanunu ve diğer kanunların Sermaye Piyasası ile ilgili hükümlerini uygulanmasını ve her türlü sermaye piyasası işlemlerini, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına giren ortaklık, kuruluş, kişi ve kurumlar nezdinde denetlemeye, görevleriyle ilgili gerekli göreceklere bilgi ve belgeleri istemeye, gerekli tutanakları düzenlemeye bunların işlem ve hesaplarının kanuna, işletme amaç ve ilkelerine uygunluğunu denetlemeye ve denetlenen ortaklık, kuruluş, kişi ve kurumlarla ilgili diğer gerçek ve tüzel kişilerin işlem ve hesaplarında kanunun uygulanmasıyla sınırlı olarak incelemeye yetkilidirler.<sup>172</sup> Şeklinde düzenleme ile bağımsız denetime tabi kurum kuruluşların hesap ve işlemlerinin tam olarak bağımsız denetime açık olduğunu ifade etmiştir.

Şu halde; Bağımsız denetleme, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır. Şeklinde düzenleme ile bağımsız denetlemenin amacını ve yapılışını, önemini ortaya koymuştur.

### **3.2.2. Bağımsız Denetime Ve İncelemeye (Sınırlı Bağımsız Denetime) Tabi İşletmeler**

Ülkemizde bağımsız denetim sadece sınırlı sayıda işletmelere yönelik olarak yapılmaktadır.

---

<sup>171</sup>Aksoy, a.g.e., s.595.

<sup>172</sup>SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No: 22), 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu denetim ile ilgili hükümleri 01.01.2013 tarihinde yürürlüğü girecektir. Mevcut yasa da düzenlemeye göre tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi yapılması öngörülmektedir.

Zorunlu olarak bağımsız denetime tabi kuruluşlar şunlardır ;<sup>173</sup>

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Yatırım fonları,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Yatırım ortaklıkları,
- Konut finansmanı fonları,
- Varlık finansmanı fonları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Kanun kapsamında halka açık sayılan ortaklıklar,
- Sermaye Piyasası Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar,
- Teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları,
- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmelerdir.

Söz konusu yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar her yıl finansal tablolarını bağımsız denetleme kuruluşlarına denetlenmek zorundadırlar.

---

<sup>173</sup>SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22), 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



### 3.2.3. Bağımsız Denetleme Kuruluşları Tanımı ve Özellikleri <sup>174</sup>

Bağımsız denetim kuruluşu Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurul şartlarını taşıyan ve Kanun uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşları ifade eder. <sup>175</sup>

#### 3.2.3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bağımsız Denetim Yetki Şartları

İşletmelerin bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının aşağıdaki şartları taşıması gerekir. <sup>176</sup>

- Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- Ticaret unvanlarında "bağımsız denetim" ibaresinin bulunması,
- Ortaklarının Sermaye Piyasası Kurulu'nun aradığı şartları taşıması ve gerçek kişilerden olması,
- Esas sermayenin en az %51 'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,
- Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- Organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenininin bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,
- Mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları.

Yukarıdaki şartları taşımayan kurumlar bağımsız denetim yetkisini Sermaye Piyasası Kurulundan alamayacaklardır.

#### 3.2.3.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Yönetici Ve Bağımsız Denetçiler Özellikleri

Bağımsız Denetim Kuruluşlarında görev yapan yönetici ve denetçilerin şu özelliklere sahip olması gerekir. <sup>177</sup>

<sup>174</sup>Uluslararası alanda faaliyet gösteren bağımsız denetleme kuruluşları şunlardır, Pricewaterhouse, Deloitte, Ernst&Young, Coopers& Lybrand, Haskins&Sells,Klyveld peat Marvick Goerdeler( KPMG) kaynak : Tamer Aksoy, **Denetim** 1. Basım, Ankara: Yetkin Yayınları,2002

<sup>175</sup>SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No: 22, 27.7.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>176</sup>Cem Niyazi Durmuş, Oktay Taş, **SPK Düzenlemeleri Ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2008, s.147.

- 3568 sayılı kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,
- Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkûm bulunmamaları,
- Türkiye'de yerleşik olmaları,
- Sorumlu ortak baş denetçilerin, en az iki yıl süreyle Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile çalışmış olmaları veya Kurul üyesi olarak 2 yıl veya Kurul meslek personeli olarak 5 yıl çalışmış olmaları
- Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmaları,
- Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilip bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaktan sürekli olarak yasaklanmamış ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunması süreli olarak yasaklananların ise yasaklarının süresi sonunda Kurulca kaldırılmış olması,
- Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,
- Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkûmiyet kararının bulunmaması,
- Kanunun ilgili maddeleri uyarınca sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmış olmaması,
- Çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmaları,
- Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin yüksek öğrenim görmüş olmaları, gerekmektedir.

---

<sup>177</sup> SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22, 27.7.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 3.2.3.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yetkilendirilmesi

Her bağımsız denetim şartı taşıyan kurumu bağımsız denetim yapması beklenemez. Sermaye Piyasası Kurulu sermaye piyasası alanında bağımsız denetim yapacak kurumlardan gerekli bilgi ve belgeleri talep etmektedir. Bağımsız denetim yapmak isteyen kurumlardan aşağıda yazılı bilgi ve belgeler talep edilmektedir;<sup>178</sup>

- Kuruluşun esas sözleşmesi,
- Merkez ve varsa şube adresleri,
- Sermaye paylarının ortaklar arasında dağılımı, taahhüt edilen ve ödenen tutarlar,
- Başvuru tarihindeki mizan veya son bilanço,
- Ortak, yönetici ve bağımsız denetçilere ilişkin sahip olduğu nitelikleri gösteren belgeler Kuruluşun organizasyonu, donanımı, istihdam ettiği destek personel ve finansal durumu hakkında genel bilgiler,
- Bağımsız denetim sözleşmesi, işletme türleri itibariyle ayrı ayrı hazırlanmış ve Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin tüm düzenlemelerini kapsayan genel bağımsız denetim programı ve çalışma kağıdı örneği ile program ve çalışma kağıtlarını ilişkilendiren kodlama sistemini tanıtan bilgiler,
- Merkezi yurtdışında bulunan bir başka şirket ile hukuki bir bağlantının bulunması durumunda söz konusu şirket ile yapılan sözleşmenin kuruluş yetkilerince onaylanmış bir örneği.

Sermaye Piyasası Kurulu başvuruların değerlendirilmesi sırasında, gerekli görülmesi halinde ek bilgi ve belge isteyebilir. Kurulca eksikliği tespit edilen veya ek olarak istenen bilgi ve belgelerin, kuruluşa bildirim tarihini müteakip en geç 3 ay içerisinde Kurula gönderilmesi zorunludur.

Belirtilen sürenin aşılması halinde ilgili kuruluşun başvurusu işlemde kaldırılır. Sermaye Piyasası Kurula iletilen bilgi ve belgeler üzerinde gerekli

<sup>178</sup>Mehmet Emin Kaya, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2007, s.24.

incelemeler yapıldıktan sonra, aranan koşulları taşıyanlar Kurul tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetkilendirilirler.

#### **3.2.3.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Bildirim Yükümlülükleri**

Bağımsız denetim kuruluşları Sermaye piyasası kurulunu gözetimi ve denetimi altında faaliyetlerini yürütürler. Dolayısıyla Sermaye piyasası kurulunu tarafından istenecek bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdürler. İstenecek bilgi ve belgeler genel olarak şu şekildedir;<sup>179</sup>

- Esas sözleşmeleri,
- Şubeleri dahil merkez adresleri,
- Ortakları, yöneticileri ve bağımsız denetçileri,
- Bağımsız denetim sözleşmelerinde belirtilen bağımsız denetim ekibini
- Merkezi yurtdışında bulunan bir başka bağımsız denetim kuruluşu ile olan hukuki bağlantıları hakkındaki her türlü değişikliği en geç 6 iş günü içinde bildirilmesi,
- Bağımsız denetim kuruluşları; yıllık finansal tablolarını, merkezi yurtdışında bulunan bir başka bağımsız denetim kuruluşu ile olan ilişkilerinden kaynaklanan gelir ve giderleri dahil olmak üzere bağımsız denetim ve diğer hizmetlerden doğan gelir ve giderlerin ayrıntılı dökümüyle birlikte bilanço tarihini izleyen en geç 10 hafta içinde Kurul'a göndermek zorundadırlar.

#### **3.2.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Denetçiler**

##### **3.2.4.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Denetçilerin Nitelikleri**

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre;<sup>180</sup>

- Sorumlu ortak baş denetçi,
- Baş denetçi,

<sup>179</sup>SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No: 22), 27.7.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>180</sup>Güredin, a.g.e., s.38.

- Kıdemli denetçi,
- Denetçi,
- Denetçi yardımcısıdır.

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.<sup>181</sup>

Sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçiler ve denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilave olarak, finansal tabloların mevzuat ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür.<sup>182</sup>

Baş denetçi ve kıdemli denetçi, bağımsız denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kâğıtlarının incelenmesi, gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır, önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvurur.<sup>183</sup>

Denetçi, bağımsız denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumludur. Denetçi, denetçi yardımcılarını işe tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kâğıtlarını incelemek, işin daha karmaşık ve zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak ve çalışmaları süresince müşteriyle olan görüşmeleri yönetmek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.<sup>184</sup>

Denetçi yardımcısı, stajyerlik süresi tamamlayan stajyer denetçi yardımcısı unvanını alırlar. Yardımcı denetçinin eğitilmesi ve mesleki tecrübe kazanması sorumlu ortak baş denetçinin gözetiminde gerekli planlama ve koordinasyonla sağlanır.<sup>185</sup> Bağımsız denetim kuruluşları, denetçi yardımcılarının eğitimleri için müşterek eğitim programları ve sınavlar düzenleyebilirler. Staj döneminde, denetçi yardımcılarının

---

<sup>181</sup>Kaya, a.g.e., s.24.

<sup>182</sup> SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22), 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>183</sup> SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22), 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>184</sup>Kaya, a.g.e., s.31.

<sup>185</sup>Durmuş, v.d., a.g.e., s.149.

birden çok işte ve birden çok denetçi refakatinde çalıştırılması için her türlü tedbir alınır.

Bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde denetçi yardımcıları, 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim teori, standart ve teknikleri, finansal analiz, iç kontrol, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, şirketler hukuku, kurumsal yönetim, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar. Bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar, toplam iki yüz saatten az olamaz.<sup>186</sup>

Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır.<sup>187</sup>

Mesleki deneyim süresinin tespitinde, bir bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak geçen fiili çalışma süresi esas alınmakla birlikte, finansal raporların hazırlanması ve/veya denetlenmesi ile yetkili olarak özel sektör veya kamu kurumlarında geçen fiili hizmet süreleri de mesleki deneyim süresinin hesaplanmasında dikkate alınır.

Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kademeye gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst unvana terfi ettirilemezler.<sup>188</sup>

#### **3.2.4.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Bağımsız Denetçilerin Mesleki yeterlikleri**

Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında

---

<sup>186</sup> Durmuş, v.d., a.g.e., s.149.

<sup>187</sup>SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22), 27.7.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>188</sup>SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22), 27.7.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder.<sup>189</sup>

Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan bağımsız denetim çalışmalarının yürütölüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlölüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.<sup>190</sup>

Bağımsız denetim kuruluşları denetçi yardımcılarının işe alınmalarında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, istihdam ettikleri denetçi yardımcılara gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak, bağımsız denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında bir önceki maddede öngörölün mesleki yeterliğin varlığını, mülakat sonuçları, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşunca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçları gibi belgelerle tespit etmek zorundadırlar.<sup>191</sup>

Bağımsız denetim kuruluşları, istihdam ettikleri bağımsız denetçilerin mesleki gelişmelerini sürekli olarak sağlayacak tedbirleri almakla da yükümlüdürler.

#### **3.2.4.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Bağımsız Denetçilerin Tam Zamanlı Olarak Çalışması**

Tam zamanlılık, bağımsız denetçilerin mesleki yeterliğinin sağlanması ve geliştirilmesi suretiyle bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve kurumsallığın sağlanması açısından mevcut çalışma ortamında sürekli bir şekilde faaliyet gösterilmesini ifade eder.

Bu kapsamda, bağımsız denetim kadrosunda yer alan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapmaları zorunludur.

---

<sup>189</sup> Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, Bursa: Aktüel Yayınları, 2004, s,222.

<sup>190</sup>SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ** (Seri: X, No: 22, 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>191</sup> SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No: 22, 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Tam zamanlılık bağımsız denetçilerin, yarı zamanlı eğitimci ya da öğretim görevlisi olarak hizmet vermelerine engel teşkil etmez. Tam zamanlılık bağımsız denetimi üstlenilen işletmelerin münhasıran bağımsız denetimi sürecinde bulunması ile sınırlı değildir.

#### **3.2.4.4. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler**

##### **3.2.4.4.1. Mesleki Şüphencilik**

Elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüphencilik ifade eder.<sup>192</sup>Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphencilik anlayışıyla planlayarak yürütür.

##### **3.2.4.4.2. Bağımsızlık**

Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçileri dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.<sup>193</sup>

Bağımsız denetçinin, bağımsızlığını tehdit eden unsurlar ile bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarını çalışma kağıtlarında belgelemesi ve söz konusu hususları denetimden sorumlu komiteler ile tartışmaları gerekir.<sup>194</sup> Ayrıca, bağımsız denetçi bağımsız denetimlerde bağımsız olduğunu doğrulayan yazılı bir beyanı müşterinin denetimden sorumlu komitesine sunmaları gerekir.

Bağımsız denetim kuruluşları da bağımsızlığı tehdit eden hususlar konusunda alınabilecek önlemleri önemlilikleri bakımından belirleyerek, bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hale getirerek denetim risklerini azaltma yoluna giderler. Bağımsız

---

<sup>192</sup>Durmuş, v.d., a.g.e., s.152.

<sup>193</sup>SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ** (Seri: X, No: 22, 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>194</sup>Kaya, a.g.e., s.27.



denetim kuruluğu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.<sup>195</sup>

- a. Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3 'üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;
- Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,
- Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağılı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,
- Müşteri ile bağılı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,
- Müşteri veya bağılı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında bor çalacak ilişkisine girilmiş olması,
- b. Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi,
- c. Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.

#### **3.2.4.4.3. Mesleki Özen Ve Titizlik**

---

<sup>195</sup> SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22), 27.7.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.<sup>196</sup> Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır.<sup>197</sup> Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır.

#### **3.2.4.4.4. Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı**

Denetçiler Türk Ticaret Kanunu kapsamında yer alan şekilde ticari faaliyet yapamazlar mesleklerinin gerektirdiği faaliyet alanlarının dışında çalışmazlar;

Yasak olan faaliyet ve alanlar şu şekilde ifade edilmektedir.<sup>198</sup>

- Denetçiler mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar.
- Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar.
- Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

#### **3.2.4.4.5. Reklam Yasağı**

Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.

<sup>196</sup>Kaya, a.g.e., s.29.

<sup>197</sup>SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No: 22) 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>198</sup>SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No: 22), 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.<sup>199</sup>

#### **3.2.4.4.6. Sır Saklama Yükümlülüğü**

Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar. Aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz;<sup>200</sup>

- Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar.
- Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular.

#### **3.2.4.4.7. Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet**

Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar.<sup>201</sup>

Bir bağımsız denetim kuruluşu, özel bağımsız denetim veya Kurul tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez.

#### **3.2.4.5. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Ve Bağımsız Denetçilerin İçin Yasaklar**

---

<sup>199</sup>Güçenme, a.g.e., s,225.

<sup>200</sup>Güçenme, a.g.e., s,226.

<sup>201</sup>SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No: 22, 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Bağımsız denetleme kuruluşlarında denetim yapan denetçiler için Sermaye piyasası kurulu tarafından aşağıdaki yasaklar getirilmiştir;<sup>202</sup>

- a. Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;
  - Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,
  - Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
  - Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
  - İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
  - Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
  - Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
  - Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
  - Tahkim ve bilirkişilik yapılması,  
yasaklanmıştır.

3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmemektedir.

Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.

---

<sup>202</sup>SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No: 22, 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

#### **3.2.4.6. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Görev Yapan Ve Bağımsız Denetçilerin Yetkileri**

Sermaye piyasası mevzuatına göre denetim yapan şirketlerin denetimini yapan denetçilerin mevzuattan kaynaklanan yetkileri şunlardır;<sup>203</sup>

- İşletmelerin genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istendiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü takdirde konuyla ilgili açıklamalar yapmak,
- Bağımsız denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde diğer ilgililerden istemek
- Denetçiler yetkilerini kullanırken tarafsızlık bağımsızlık içinde hareket etmek ve gerekli mesleki özeni göstermek zorundadırlar.

---

<sup>203</sup>SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22), 27.07.2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

## 4. BÖLÜM

### İŞLEM DENETÇİSİNİN YAPACAĞI İŞLER VE SORUMLULUĞU

#### 4.1. Genel Olarak İşlem Denetçisi

Ülkemize işlem denetçisi kavramı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununu ile girmiş bulunmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 01.07.2012 tarihinde yürürlüğü girdiği tarihte sonra işlem denetçisi kanundan kaynaklanan görev ve yetkilerini kullanacaktır.

İşlem denetimin amacı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yapılan işlemlerin kanunlara uygunluğunu sağlamak, işlem güvenliğini sağlamak, hata ve hileleri ortaya çıkarmak, şirketin malvarlığı korumak ve ilgililerin haklarını korumak şeklinde ifade etmek gerekir. İşlem denetçisinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun da ve diğer yasalarda açıkça tanımı yapılmamıştır. 6102 sayılı sayılı Türk Ticaret Kanununun 554. maddesinde işlem denetçisi şu şekilde tanımlanmıştır; "*şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisidir.* "

Yine 6102 sayılı yasanın 400. maddesinin son fıkrasında denetçiler için geçerli hükümlerin işlem denetçileri içinde geçerli olduğu ifade edilerek denetçi için gerekli ve geçerli tüm şartlar işlem denetçisi içinde geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır.

#### 4.1.1. İşlem Denetçisi Olabilecekler

6102 sayılı yasanın 400. Maddesinde denetçi olabilecekler;

- Bağımsız Denetleme Kuruluşu,
- Yeminli Mali Müşavir,

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,

Şeklinde ifade edilmiş olup aynı maddenin son fıkrasında denetçiler için geçerli hükümlerin işlem denetçileri içinde geçerli olduğu ifade edilerek denetçi için gerekli ve geçerli tüm şartlar işlem denetçisi içinde geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır.

Şu halde işlem denetçisi olabilmek için Bağımsız Denetleme Kuruluşu, Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak gerekmektedir. Diğer bir şart ise işlem denetçisinin lisanslanması işlemidir. Lisanslama işlevi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre denetim yapma yetkisi verilmesidir. Lisanslama işlemi 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun tarafında yapılacaktır.

#### **4.1.2. İşlem Denetçisinin Yapağı Denetim Türü**

Bilindiği gibi denetim türleri; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklindedir. İşlem denetçisinin faaliyet alanını sadece bir olguyu ve işlemi denetleyip rapor vermektir. Bu bağlamda işlem denetçisinin görevi işlem faaliyeti ile başlar ve işlem faaliyeti ile biter. İşlem denetçisi bunu yaparken bağımsız denetim gibi yıllık finansal tablo ve eklerini de denetlemeyecektir. Finansal tablolarının denetiminde ölçü olarak uluslararası muhasebe standartları temel ölçü alınırken işlem denetiminde ölçü denetlenme niteliğine göre değişmektedir. Ama 6102 sayılı kanunda işlem denetçisinin denetim yaparken neleri ölçü alacağı teker teker sayılmıştır. Şu halde işlem denetçisinin yapacağı denetim türü uygunluk denetimi olmaktadır.

#### **4.1.3. İşlem Denetçisi Adli Muhasebeci Görev Ayrımı**

Adli muhasebe, finansal olayların iş problemlerine uygulanmasında, uygulamaları ve ilişkileri hukuki açıdan yürütmek şeklinde tanımlanabilir. Adli muhasebeciler ise hilenin önlenmesi, tespiti, mesleki soruşturmalar ve mali tablo hile soruşturmaları ile ilgili hukuk davaları üzerine çalışırlar.<sup>204</sup> Adli muhasebe daha çok

---

<sup>204</sup>Nermin Akyel, **Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE, 2009, s.65.

muhasebe ile ilgili hukuk davaları üzerinde çalışırken işlem denetçisi ise yasadan kaynaklanan görev alanına giren işlemlerin denetiminin belirlenen kurallara uygun yapılıp yapılmadığını denetimini yapılması ve kurala bağlanmasıdır. İşlem denetçisi ile adli muhasebeci kural olarak finansal yapı içinde hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması olmakla birlikte, işlem denetçisi hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkıp bunu yetkili işletme kurullarına bildirmesi ile sona erer.

Ancak adli muhasebeci hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması sonucunda, yargılama söz konusu olması durumunda dava sürecinde yer alarak görüş inceleme ve araştırma sonuçlarını raporlar.

#### **4.1.4. İşlem Denetçisinin Yapacağı İşler**

İşlem denetçisinin yapacağı işler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda şu şekilde hüküm altına alınmıştır.

- Sermaye şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi,
- Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi,
- Bölünme sözleşmesi ve bölünme plânının denetlenmesi,
- Tür değiştirme plânının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi,
- Sermaye artırımının ve azaltılmasının denetlenmesi,
- Tasfiye hâlindeki bir şirketin birleşmeye katılmasının denetlenmesi,
- Sermayenin kaybı veya borca batıklık hâlinde birleşmeye katılma işleminin denetlenmesi,
- Menkul kıymet ihracının denetlenmesi,
- Komandit şirkette hesaplarının incelenmesi,
- Limited şirketlerde ek ödemenin denetlenmesi,
- Limited şirketler ayrılma akçesinin denetlenmesi.



#### 4.1.5. İşlem Denetçisinin Çalışma Esasları

İşlem denetçileri mesleklerini bağımsız olarak icra eden serbest çalışan uzman kişilerdir.

İşlem denetçisi müşteriye kabulünden raporunu tamamlayıncaya dört aşamada faaliyetlerini yürütür;

Bu aşamalar;

- Müşterinin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması,
- Denetim planının hazırlanması,
- Denetim çalışmalarının yürütülmesi,
- Denetim raporunun hazırlanması.

İşlem denetçisi kendisine her başvuran kişiyi kabul etmek zorunda değildir. Müşteri haklarında mesleki tecrübeye, uzmanlık ve yargıya bağlı olarak araştırma yaparak müşteri işletmeyi kabul ve ya ret edebilirler. Müşteri işletme işlem denetçi tarafından kabul edilmesi halinde müşteri işletme ile işlem denetçisi arasında denetim sözleşmesi yapılır. Ancak işlem denetçinin sözleşme yapılması yanında ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre, genel kurul veya yönetim kurulunca seçilmesi gerekmektedir.

Denetim sözleşmesinden sonra işlem denetçisi denetim planını hazırlamasına geçecektir. Denetim planının hazırlanmasında müşteri hakkında bilgi toplama, genel hatları ile iç kontrolün incelenmesi, işlem denetiminde risk oluşturacak nedenlerin ortaya çıkarılması ile önemlilik belirlemesi yapacaktır.

Denetim çalışmalarının yürütülmesi aşamalarında rapor için gerekli olan kanıtların güvenilirlik derecelerini göz önünde bulundurarak toplanması ve diğer denetçiler ile iş birliği yapılması sağlanacaktır.

İşlem denetçisi çalışmalarının sonucunda bir rapor düzenler. Rapor, işlem denetçisinin çalışmalarının sonucudur. Türü bakımından uygunluk raporu olan işlem denetçi raporunda denetlenen işletmenin işlem ve faaliyetlerin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile diğer mevzuata uygun olup olmadığı açıklanır.

## 4.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda İşlem Denetçisinin Yapacağı İşler

### 4.2.1. Sermaye Şirketlerinin Kuruluş İşlemlerinin Denetlenmesi

Sermeye şirketleri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda sermaye şirketleri anonim şirketler, limited şirketler ve hisseli komandit şirketler olmak üzere üçe ayrılmıştır. Sermeye şirketlerinin kuruluşunu denetlemesi yasal zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

#### 4.2.1.1. Sermaye Şirketlerinin Kuruluş İşlemleri

Şirket, kurucuların kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşmede, şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur.

Şirket kuruluş belgeleri şunlardır;

- Esas sözleşme,
- Kurucular beyanı,
- Sermaye taahhüdüne ilişkin değerlendirme raporları, ayın ve işletme devralınmasına ilişkin olanlar da dâhil olmak üzere,
- Kurulmakta olan şirketle, kurucular ve diğer kişilerle yapılan ve kuruluşla ilgili olan sözleşmeler,
- İşlem denetçisi raporudur.

Bunlar, sicil dosyasına konular ve birer nüshaları şirket tarafından beş yıl süreyle saklanır.<sup>205</sup>Şirket kurucuları ise pay taahhüt edip esas sözleşmeyi imzalayan gerçek ve tüzel kişiler kurucudur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 351. maddesi şirket kuruluşları için şu düzenlemeyi öngörmüştür. “*Şirketin kuruluşuna ilişkin denetleme raporu bir veya birkaç işlem denetçisi tarafından verilir.*”

<sup>205</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu,14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

Bu bağlamda kuruluş işlemlerinin işlemlerini denetçi tarafından denetlenmesi ve rapora bağlanması yasal zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Kuruluştaki şirket tüzel kişilik olmadığı için İşlem denetçisi kurucular tarafından atanır, esas sözleşmede yer almasına gerek yoktur. Ancak kurucular tarafından verilen beyanda, işlem denetçisinin kim veya kimler olduğu ve ödenen ücretin gösterilmesi gerekir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre kuruluş işlemlerini denetleyen İşlem denetçisi kuruluş raporunda aşağıdaki hususları belirtmek zorundadır.<sup>206</sup>

- Payların tamamının taahhüt edildiğini,
  - Kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan pay bedellerinin en az tutarlarının kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını; buna ilişkin banka mektubunun kuruluş belgeleri arasında yer aldığını; bu yükümlülüğün herhangi bir şekilde dolandırıldığına ilişkin bir belirti bulunmadığını,
  - Aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece bir kararla onaylanan raporun dosyaya sunulduğunu,
  - Kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu,
  - Kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı değerlemenin, işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu,
  - Gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını gerekçeleriyle ve hesap verme ilkesinin gereklerine uygun olarak açıklar.
- şeklindedir.

#### **4.2.1.2. İşlem Denetçisinin Kuruluş İşlemlerini Denetlenmesi**

*Sermaye Payların Tamamının Taahhüt Edildiğinin Denetimi.*<sup>207</sup>

İşlem denetçisi tarafından sermaye payların tamamının taahhüt edildiğinin denetlenmesi sermayenin korunması ilkesinin bir gereği olarak öngörülmüştür.<sup>208</sup> İşlem

<sup>206</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>207</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

denetçisi pay bedellerini kanunun veya ana sözleşmenin altında olup olmadığını bu aşamada denetleyecektir.

Bu hususa göre 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda anonim şirketlerde kayıtlı sermaye sistemini kabul etmemiş ortaklıklarda asgari sermaye tutarı ellibin Türk Lirası ve kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş ortaklıklarda asgari sermaye tutarı yüzbin Türk lirasıdır. Limited şirketlerde asgari sermaye tutarı on bin Türk Lirası olarak kabul edilmiştir. İşlem denetçisi sermaye şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetimde ilk olarak kanunun aradığı asgari tutarlarının taahhüt edilip edilmediğini ortaya koyacak daha sonra kanunun aradığı asgari tutardan az olmamak üzere ana sözleşmede yazılı olan sermaye tutarlarının taahhüt edilip edilmediğini denetleyecektir.

Bununla birlikte kurulması için izne tabi şirketlerde kuruluş iznini veren kurum ve kuruluşlar için sermaye tutarları konusunda özel düzenlemeler var ise, 6102 sayılı kanuna aykırı olmamak üzere aranılan sermaye paylarının taahhüt edilip edilmediğini denetleyip raporunda belirtecektir.

*Kanunda Veya Esas Sözleşmede Öngörölmüş Bulunan Pay Bedellerinin En Az Tutarlarının Kanuna Uygun Olarak Bankaya Yatırıldığını Denetlenmesi Buna İlişkin Banka Mektubunun Kuruluş Belgeleri Arasında Yer Aldığını Denetimi.*<sup>209</sup>

İşlem denetçisi kanunda veya esas sözleşmede öngörölmüş bulunan pay bedellerinin en az tutarlarının kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını bilgisine yer verecektir. Bu duruma göre; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 344. maddesinde anonim şirket pay bedeli ile ilgili şu düzenleme yapılmıştır; “*Nakden taahhüt edilen payların itibarî değerlerinin en az yüzde yirmibeşi tescilden önce, gerisi de şirketin tescilini izleyen yirmidört ay içinde ödenir. Payların çıkarma primlerinin tamamı tescilden önce ödenir.*” şeklindedir

İşlem denetçisi anonim şirket kuruluşunda nakden taahhüt edilen payların itibari değerlerinin yüzde yirmibeşinin tescilden önce bankaya ödendiğini belgeleri ile

---

<sup>208</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gereğesi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>209</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

tespit edip raporunda belirtmesi gerekir. Yine işlem denetçisi limited şirket kuruluşunda nakden taahhüt edilen payların itibari değerlerinin tamamının tescilden önce bankaya ödendiğini belgeleri ile tespit edip raporunda belirtmesi gerekir.

*Sermaye Taahhüt Yükümlüğünün Herhangi Bir Şekilde Dolanıldığına İlişkin Bir Belirti Bulunmadığını Denetlenmesi.*<sup>210</sup>

İşlem denetçisi kuruluş işlemlerini denetlerken taahhüt yükümlüğünde yanılma, yolsuzluk ve hile ve benzeri işlemlerin bulunup bulunmadığını inceleyip belirlemektir. Bu konuda yapılacak hata ve hileler şu şekilde olabilir;

- Sahte Noter tarafından işlem yapılması,
- Bankacılık yetkisi olmayan kurum ve kuruluşlar üzerinden işlem yapılması,
- Sahte pay bedeli ödeme belgesi düzenlenmesi.

*Aynı Sermaye Ve Devralınan Ayınlar İçin Mahkemece Atanan Bilirkişilerce Değerleme Yapıldığını, Mahkemece Bir Kararla Onaylanan Raporun Dosyaya Sunulduğunu Denetlenmesi.*<sup>211</sup>

Aynı sermaye ile kuruluş sırasında devralınacak işletme ve ayınlara, mahkeme tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilmesi uygulamasını, sermayenin korunması ilkesinin gereğini yerine getirmektedir.

Bilirkişi sayısı mahkeme tarafından belirlenir. Bilirkişi tarafından belirlenen değerlerin aynen esas sözleşmeye yazılmaları gerektiğinden ve taşınmazların tapuya şerh verilmeleri ve taşınırın da tevdi edilmeleri şart olduğundan, ticaret sicili müdürü mahkeme bilirkişilerince yapılmış değerlendirmeyi de arayacak, aksi halde aynı sermayeyi kabul etmeyecektir.<sup>212</sup>

Bilirkişiler raporlarında seçtikleri değerlendirme yönteminin somut olay için hem en adil hem de en uygun yöntem olduğunu açıklamalıdır. Bu şart, bilirkişilerin somut

<sup>210</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>211</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>212</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

olay gerçeğinin icap ettirdiği uzmanlığa sahip olmaları, ayrıntılı ve karşılaştırmaları içeren açıklamalar yapmaları zorunluğuna da işaret eder. Rapor resmî nitelik taşıdığından, mevzuatımızdaki resmî evraka ilişkin hükümlere tabidir. rapora açıkça işlem denetçi tarafından veya diğer kurucular tarafından itiraz hakkı mevcuttur.<sup>213</sup>

*Kurucu Menfaatlerinin Kanuna Uygun Olduğunun Denetlenmesi.*<sup>214</sup>

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 348 maddesinde kurucular menfaati şu şekilde tanımlanmıştır.

*Şirketi kurdukları sırada harcadıkları emeğe karşılık olarak kuruculara, para ve bedelsiz pay senedi vermek gibi şirket sermayesinin azalması sonucunu doğurabilecek bir menfaat tanınmaz. Bu hükme aykırı esas sözleşme hükümleri geçersizdir. Şeklindedir.*

İşlem denetçisi şirketi kurdukları sırada harcadıkları emeğe karşılık para ve bedelsiz pay senedi alınması gibi açıkça şirket sermayesi azaltacak menfaatlerin olup olmadığını şirket sözleşmesi üzerinde bu durumu tespit edecektir.

*Kurucular Beyanı İle İlgili Açık Bir Uyumsuzluğun, Aşırı Değerlemenin, İşlemlerde Görünür Bir Yolsuzluğun Bulunmadığını Ve Diğer Kuruluş Belgelerinin Mevcut Olduğunu Denetlemesi.*<sup>215</sup>

Kurucular ister nakdî ister aynî nitelikte olsun kuruluş beyanı vermekle yükümlüdür. Beyan, denetimin vazgeçilemez parçasıdır. Beyan bir çeşit rapor olmakla beraber kurucular bağlayıcı nitelik taşıdığından ve gerçeğe uymaması halinde hukukî ve cezai yükümlülük taşır.

Kurucular Beyanın amacı,<sup>216</sup>

- Kamuyu aydınlatarak sermayenin korunmasını sağlamak,

<sup>213</sup>Pulaşlı, a.g.e., s. 623.

<sup>214</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>215</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>216</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

- Şirketin kurucuların menfaatine, bir anlamda kötüye kullanılmasına engel olmak,
- Genel olarak yolsuzlukları önlemek,
- Kuruluşun denetlenmesini kolaylaştırmak ve sorumluluk davalarına akışkanlık kazandırmaktır.

İşlem Denetçisi çelişkilerini durumların varlığı halinde bu durumların yazılı olarak kendisine açıklanmasını kuruculardan isteyebilir. Beyan; kuruluş sırasında konulan sermayenin çeşidini, niteliğini açıklamalı; beyanı veren sermaye taahhütlerini, aynı sermayeyi, devralınan aynı ve işletmeyi incelemeli ve irdellemelidir.

*Gerekli Noter Onaylarının Ve İzinlerin Alındığını Gerekçeleriyle Ve Hesap Verme İlkesinin Gereklerine Uygun Olarak Açıklanmasının Denetlenmesi.*<sup>217</sup>

İşlem denetçisi raporunda;

- Ana sözleşmenin noter tarafından onaylandığı,
- Sermaye paylarının taahhüt edildiğinin ana sözleşmenin altında yer alan bir belge ile noter tarafından onaylandığı,
- Kurulan şirket 6102 Türk Ticaret Kanununun 33.maddesine göre ilgili Bakanlık iznine tabi olması durumunda gerekli izinlerinin alındığının belirlenmesi,
- Kurucular arasında küçük veya kısıtlılar bulunmaması halinde yasal temsilcilerinden gerekli izinlerin alınmış olması veya yasal temsilcilerin yazılı onayları vermeleri,

işlem denetçi tarafından denetlenir.

#### **4.2.2. Birleşme Sözleşmesi Ve Birleşme Raporunun Denetlenmesi**

##### **4.2.2.1. Birleşme Kavramı Ve Özellikleri**

Teknik ve hukuki anlamda birleşme bir veya birden çok ticaret ortaklığının malvarlığının, tasfiye olmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa,

<sup>217</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

kendiliğinden ve külli halefiyet yolu ile geçmesi; bu suretle malvarlıklarının birleşmesi ve intikal eden malvarlığının karşılığı olarak, infisah eden ortaklığın ortaklarının, hesaplanan bir değişim oranına göre, bünyesinde birleşilen ortaklıkta ortaklık payı kazanmasıdır.<sup>218</sup>

Bu cümleden olarak Türk ticaret hukukunda iki çeşit birleşmeden söz edilebilir. Bunlardan birincisi devralma, diğeri ise, yeni kuruluşur.

Devralma yoluyla birleşme, en az bir ortaklığın, ortaklarının başka bir ortaklığa alınması karşılığında malvarlığı veya işletmesini aktif ve pasifleriyle bir bütün olarak o ortaklığa devrederek tasfiyesiz dağılması sonucunda iki veya daha çok ortaklığın tek bir ortaklık durumuna gelmesidir.

Yeni ortaklık kurulması yoluyla birleşme, en az iki ortaklığın, ortaklarının yeni kurulan bir ortaklığa alınmaları karşılığında malvarlıkları veya işletmelerini aktif ve pasifiyle birer bütün olarak bu ortaklığa devrederek tasfiyesiz dağılmaları sonucunda iki veya daha çok ortaklığın tek bir ortaklık durumuna gelmesidir.<sup>219</sup>

Kanun hükümlerinin uygulamasında, kabul eden şirket “devralan”, katılan şirket “devrolunan” diye adlandırılır. Birleşme ile devrolunan şirketin tüzel kişiliği tescil tarihi itibariyle sona erer.

#### **4.2.2.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret kanununda Birleşme**

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’ndaki “türlerin aynı olması” şartı terk edilerek türler arası birleşme serbestisi ilkesi bağlamında geniş bir birleşme yelpazesi oluşturulmuştur. Kanunda üç sınıf halinde;

- Sermaye şirketlerinin,
- Şahıs şirketlerinin
- Kooperatiflerin

---

<sup>218</sup>Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2010, s.90.

<sup>219</sup>Ahmet Kavak, **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, İstanbul: Maliye ve hukuk yayınları, 2009, s.49.



hangi şirketlerle hangi şartlar altında birleşebilecekleri ayrı ayrı gösterilmiştir.

Sermaye Şirketleri Bakımından Birleşme;

Sermaye şirketleri —————> Sermaye şirketleriyle

Sermaye şirketleri —————> Kooperatiflerle

Sermaye şirketleri —————> Kollektif ve adi komandit şirketlerle

(Devralan Sermaye Şirket Olmaları Şartıyla şahıs şirketleri ile )

Şahıs Şirketleri Bakımından Birleşme;

Şahıs şirketleri —————> Sermaye şirketleriyle

(Devrolunan şahıs şirket olmaları şartıyla sermaye şirketleriyle)

Şahıs şirketleri —————> Kooperatiflerle

(Devrolunan şahıs şirket olmaları şartıyla Kooperatiflerle )

Şahıs şirketleri —————> Kollektif ve adi komandit şirketlerle

Kooperatifler Bakımından Birleşme;

Kooperatiflerle —————> Sermaye şirketleriyle

Kooperatiflerle —————> Kooperatifler

Kooperatiflerle —————> Kollektif ve adi komandit şirketlerle

(Devralan Kooperatif olmaları Şartıyla şahıs şirketleri ile )

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu şu birleşmelere kanunen izin vermemektedir;

Bir sermaye şirketi, kendisi devrolunan şirket olarak, kollektif ve komandit

şirketlerle birleşemez. Bir sınırsız sorumlu şirketin sınırlı sorumlu şirketi devralması kanunca uygun görülmemiştir. Yani sermaye şirketi muhakkak devralan şirket olmalıdır. Kooperatifler de devrolunan şirket olmaları hâlinde şahıs şirketleri ile birleşemezler.<sup>220</sup>

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 148. maddesi de “*Birleşmeye katılan şirketlerin; birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu ve birleşmeye esas oluşturan bilançoğu, bu konuda uzman olan bir işlem denetçisine denettirmeleri şarttır.*” Hüküm altına almak kaydı ile birleşme işlemlerinin denetlenmesini zorunlu kılmıştır.

Denetleme, iki değişik amaca yönelik olarak yapılır. İlki, özellikle değiştirme ilişkisi ve oranının incelenmesinde azınlığın veya birleşme müzakerelerinde daha zayıf konumda bulunan birleşmeye katılan şirketlerdeki pay sahiplerinin menfaatlerinin koruması söz konusudur.<sup>221</sup> İkincisi ise, devrolunan ve devralan şirketlerin alacaklılarının korumasına yöneliktir. Birleşme sözleşmesinin ve birleşme raporunun amaca uygun şekilde incelenebilmesi için, birleşmeye katılan şirketlerin, denetlemeyi yapacak işlem denetçisine amaca yardımcı olacak her türlü bilgi ve belgeyi vermesi zorunludur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 148. maddesinde İşlem denetçisi raporunda açıklayacağı hususlar maddeler halinde şu şekildedir;

- Devralan şirket tarafından yapılması öngörülen sermaye artırımının, devrolunan şirketin ortaklarının haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığı,
- Değişim oranının ve ayrılma akçesinin adil olup olmadığı,
- Değişim oranının hangi yöntemle göre hesaplandığı; en az üç farklı genel kabul gören yöntem ile karşılaştırma yapılarak, uygulanan yöntemin adil olduğu,
- Diğer genel kabul gören yöntemlere göre hangi değerlerin ortaya çıkabileceği,

<sup>220</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeşi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>221</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeşi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

- Denkleştirme varsa, bunun uygun olup olmadığı,
- Değişim oranının hesaplanması yönünden payların değerlendirilmesinde dikkate alınan özellikler, hususunda inceleme yapıp görüş açıklamakla yükümlüdür.

Tüm ortakların onaylaması hâlinde, küçük ölçekli şirketler denetlemeden vazgeçebilirler.<sup>222</sup>

#### **4.2.2.3. İşlem Denetçisinin Birleşme Sözleşmesinin Ve Birleşme Raporunu Denetlemesi**

*Devralan Şirket Tarafından Yapılması Öngörülen Sermaye Artırımının, Devrolunan Şirketin Ortaklarının Haklarını Korumaya Yeterli Bulunup Bulunmadığı Denetimi.*<sup>223</sup>

Bir birleşme işleminde, birleşmeye katılan tüm şirketlerin pay sahiplerinin öncelikli düşüncesi birleşme sonucu oluşacak şirkette birleşme öncesinde sahip oldukları hakları koruyabilmektir. Birleşme mevcut birleşen şirketler tüzel kişiliklerini kaybede yeni bir şirket kurulması şeklinde ise birleşmede pay sahibin korunmasında sorun yoktur.

Ancak birleşme devrolunmak ve devralınmak şeklinde yapılıyorsa, bu durumda birleşmeye katılan şirketlerin pay sahiplerinin haklarını, birleşmeden doğan şirkete nasıl taşınacağı sorunu önem taşır.

Birleşmeye katılan şirketlerin pay sahiplerinin sadece normal pay sahipleri olması durumunda sorununun çözümü nispeten kolaydır. Ancak birleşen şirketlerin pay sahipleri arasında farklı türden pay sahipleri olması, pay sahiplerinin haklarına benzer haklara sahip kişilerin bulunması, birleşen şirketlerin birbirinin paylarına sahip olmaları veya tam olmayan payların bulunması durumunda sorun daha karmaşık hâle gelir.<sup>224</sup>

---

<sup>222</sup>**610 2 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>223</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>224</sup>Nevzat Akbilek, **Türk Avrupa Birliği Hukukunda Anonim Şirket Birleşmesinde Pay Sahibinin Korunması**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009, s.188.

Yine işlem denetçisi raporunda, devralan şirket tarafından yapılması öngörülen sermaye artırımının, devrolunan şirketin ortaklarının haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığını, tahsis edilen payları gerçek değerinin azamî olarak 1/10'nu oranında nakit olarak ödenecek tazminatı, üçüncü şirketin paylarını veya diğer menkul değerlere ilişkin taleplerin sağlandığını ve bunların ödeme yükümlülüğü ile karşılanıp karşılanmadığı hususlarını da açıklaması gerekmektedir.<sup>225</sup>

*Değişim Oranının Ve Ayrılma Akçesinin Adil Olup Olmadığı Denetimi.*<sup>226</sup>

Değişim oranı Birleşmeye taraf ortaklıkların ortaklarının, birleşme oranı dikkate alınarak, birleşme sonucunda, mevcut bir paya karşılık alacakları pay oranını, ifade eder.<sup>227</sup> Birleşmede pay sahipliği haklarının devamı ilkesinin uygulanması kapsamında, pay değişim ilişkisi ve oranının belirlenmesi önemlidir.

Bu nedenle, pay değişim oranı ile ayrılma karşılığının adil olup olmadığının tespitinde, pay sahipleri yönünden en uygun ve yerinde olan hesaplama yönteminin ve değerlendirme tekniğinin seçilmesi zorunludur. Belirtmek gerekir ki, pay değişim oranı ile ayrılma karşılığının doğru şekilde değerlendirilebilmesi, bilançonun güncel olmasına ve doğru bilgileri yansıtmasına bağlıdır.<sup>228</sup>

Birleşmede ilke, ortak olma durumunun devamlılığıdır Oysa ilkeyi gerekçe göstererek, birleşmeye katılmak istemeyen, birleşmeyi kendi menfaatine aykırı gören devredilen şirketin ortaklarını zorla devralan şirkette tutmak doğru değildir. Ortaklar isterlerse, ortak olma durumlarını ilke gereği devralan veya yeni kurulan şirkette devam ettirirler, isterlerse birleşme sözleşmesinde öngörülen ayrılma akçesini alarak şirketten ayrılırlar. Ayrılma akçesinin nakit olması şart değildir. Karşılık olarak başka bir şirketin payı/pay senedi veya bir diğer menkul değeri, meselâ değiştirilebilir tahvil verilmektedir. Böylece, üç köşeli birleşmelere de kanunen olanak tanınmış olmaktadır.

---

<sup>225</sup> Pulaşlı, a.g.e., s.147.

<sup>226</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>227</sup> SPK, **Birleşme İşlemlerine İlişkin Seri I No:31 Sayılı Tebliği**, 14.07.2003 Tarihli ve 25168 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>228</sup> Hülya Çoştan, **Anonim Ortaklıklarda Bölünme**, Ankara: Vedat Kitapçılık, 2004, s.78.

<sup>229</sup> Birleşmede işlem denetçisinin, birleşme değerlendirmesini, en azından haklı ve yerindelik temeline dayalı olarak incelemesi gerekir. Bu konuda birleşme denetçisi kendi görüşünü ve takdir yetkisini, birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organının yerine koyarak, birleşme sözleşmesi ve birleşme raporlarında açıklanmış birleşme konseptine ilişkin bilgilerin, değerlendirmelerin, tahmin, takdir ve gerekçelerin dürüstlük ilkesine göre inandırıcı ve anlaşılabilir bulunduğunu açıklamalıdır.

Buna göre, hesap hataları, metodik çelişkiler, objektif ve gerçeğe uygun olmayan tahmin ve değerlendirmeler, mevcut belgelere göre değişim oranını ve birleşme sonucunu önemli derecede etkileyen açık hatalar ile keyfi değerlendirmeler, adil, yani; haklı ve yerinde değildir.

Birleşmede ayrılma karşılığı öngörülmüşse, birleşme denetçisinin bunun da haklı ve yerinde olup olmadığını aynı yöntemle göre değerlendirmesi gerekir.<sup>230</sup>

*Değişim Oranının Hangi Yönteme Göre Hesaplandığı; En Az Üç Farklı Genel Kabul Gören Yöntem İle Karşılaştırma Yapılarak, Uygulanan Yöntemin Adil Olduğu Denetimi Ve Diğer Kabul Gören Yöntemlere Göre Hangi Değerlerin Ortaya Çıkabileceği Denetim.*<sup>231</sup>

Değişim oranının belirlenmesinde genel kabul görmüş olarak kullanılan yöntemler şunlardır;

#### **a. Özkaynak Yöntemi**

Öz kaynak yöntemi birleşmeye katılacak olan işletmenin özvarlığı üzerinden hareket edilir. Bu yöntemle göre işletmenin çıkarılan bilançosuna göre özvarlığı hesaplanır. Hesaplanan özvarlık mevcut hisse toplamına bölünerek hissenin değerini vermektedir.

#### **b. İndirgenmiş Nakit Akımları Yöntemi**

---

<sup>229</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gereği**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>230</sup> Pulaşlı, a.g.e., s.147.

<sup>231</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

Firma değerlemesinde İndirgenmiş Nakit Akımları Yöntemi, firmanın gelecekteki nakit yaratma potansiyeli üzerine kurulmuştur. İndirgenmiş Nakit Akımlar Yönteminde, firma değeri, firmanın gelecekte yaratacağı belirli bir indirgeme oranı ile değerlendirme tarihi itibari ile bugünkü değere indirgenerek bulunmaktadır. İndirgeme oranı, tahmin edilen nakit akımlarının ve piyasanın getiri oranının bir fonksiyonu olarak karşımıza çıkmakta olup; riskli varlıklar ve projeler için daha yüksek, daha az riskli varlıklar ve projeler için ise daha düşük olmaktadır.<sup>232</sup> Yöntemin tercih edilme nedeni ise, işletmenin cari döneminden çok, işletmenin geleceğine dayalı bir değerlendirme olmasıdır. Bu yöntem diğer değerlendirme yöntemlerine göre daha doğru, daha gerçekçi bir yöntemdir. Birleşmede değerlendirme ne oranda doğru ve gerçekçi yapılırsa, birleşmeden beklenen fayda da o ölçüde artmaktadır.<sup>233</sup>

### c. Piyasa Çarpanları Yöntemi

Bu yöntemin temeli, değerlemesi yapılacak olan firmanın şirket değeri ile aynı piyasada yer alan diğer firmaların şirket değerlerinin birbirleri için bir anlam ifade ettikleri varsayımına dayanmaktadır. Bu kapsamda aynı sektörde faaliyet gösteren diğer firmaların çeşitli rasyolarından hareketle bir şirket değeri hesaplanmaya çalışılır.<sup>234</sup> Bu yaklaşımın da diğer değerlendirme yöntemlerinde olduğu gibi bazı artı ve eksileri mevcuttur. Uygulamada oldukça basit bir yöntemdir. Şirket performanslarının ölçülmesi ve karşılaştırılması anlamında en çok kullanılan yöntemdir. Yatırımcıların piyasa algılamalarını yansıtır. Baz alınacak şirketleri seçmek büyük önem arz eder ve uygun şirketleri bulabilmek her zaman kolay değildir. Söz konusu şirketlerin finansal tablolarındaki hata riski değerlendirme sonuçlarına direkt yansır. Farklı ülke piyasalarından seçilecek firmaların uyguladıkları muhasebe standartları tutarsızlık yaratabilir. Büyüme trendinde olan şirketlere uygulanması zordur. İşlem denetçisi genel kabul görmüş üç yöntemlerden en az üç yöntem üzerinden hesaplama yaparak hangi yöntemin pay sahiplerini haklarını koruduğu ifade edecektir.

---

<sup>232</sup> Çağatay Serbest, **Firmada Değer Yaratan Unsurlar Ve İndirgenmiş Nakit Akımları Yönetimi İle Firma Değerlemesi Uygulaması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2007), s.39.

<sup>233</sup> Salih Özel, **Şirket Birleşmeleri Ve Vergi İlişkisi**, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2005, Sayı:155, s.101.

<sup>234</sup> (Çevrimiçi), <http://www.aslanhuseyin.com/2011/01/18/karsilastirmali-degerleme-yontemi/> Erişim Tarihi: 18.03.2012

*Denkleştirme Varsa, Bunun Uygun Olup Olmadığı Denetlenmesi*<sup>235</sup>

Denkleştirme malvarlıklarının değerlendirilmesinde sıkça ortaya çıkan kusurun atılması karşılığında verilecek nakdi ifade eder. Bu bağlamda denkleştirme akçesi, birleşmenin kavramsal bir ögesi olmayıp, uygulamayı kolaylaştıran bir araçtır.<sup>236</sup>

Devrolunan şirketin ortaklarına devralan şirkette beherinin itibari değeri on Türk Lirası ve bir kuruş değerinde pay verilecekse, devralan şirkette bu değerde veya katları değerinde pay bulmak çok zordur. Oysa bir kuruş (yani bir kuruşlar toplamı) nakit olarak ortaklara ödenirse birleşmenin uygulaması kolaylaşır.

İşte bu nakit olarak ortaklara ödenen bir kuruşlar toplamı denkleştirme akçesini ifade eder. Kanun metninde yer alan hüküm uyarınca, denkleştirme akçesi, verilen payın gerçek değerinin onda birini aşmamaktadır.

İşlem denetçisi denkleştirme olması durumunda ortaklara ödenene bedellerin ortak menfaatlerine uygun olup olmadığını denkleştirme bedellerinin birleşme sonucu verilen payın gerçek değerinin onda birini aşıp aşmadığını raporda belirtecektir.

*Değişim Oranının Hesaplanması Yönünden Payların Değerlendirilmesinde Dikkate Alınan Özellikler, Hususunda İnceleme Yapıp Görüş Açıklanması Denetlenmesi.*<sup>237</sup>

Birleşme denetçisi raporunda, değişim oranını hangi yöneme göre hesapladığını ve neden bu yöntemi seçtiğini ve yöntem seçiminin uygun ve adil olduğunu gerekçeleriyle açıklayacaktır.<sup>238</sup> Değişim oranının hesaplanması yönünden payların değerlendirilmesinde dikkate alınan özelliklerin en önemli özelliği imtiyazlı payların durumudur.

Kanunda öngörülenden daha fazla hak verilen paylara imtiyazlı paylar denilir. Çeşitli şekillerde payda imtiyaz sağlanabilir. Kârda öncelik, daha fazla kâr payı, oydan

<sup>235</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>236</sup> (Çevrimiçi), <http://www.ozdogrular.com/content/view/16514/> Erişim Tarihi: 22.03.2012

<sup>237</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>238</sup> Pulaşlı, a.g.e., s.147.

yoksunluk kârda öncelik, oyda üstünlük gibi. imtiyaz paya bağlı olmalıdır; kişiye, makama, sıfata bağlı üstün haklar imtiyaz değildir.<sup>239</sup>

Birleşmelerde imtiyazlı pay sahiplerinin haklarının ihlâl edilmemesi veya onların onayını alabilmek için iki şekilde olabilmektedir.

Birleşme sözleşmesinde, devrolunan şirket imtiyazlı paylarının devralan veya yeni kurulan şirket bünyesinde de imtiyazların koruyacakları kabul edilebilir. Bu durumda şayet, devrolunan şirket imtiyazlı pay sahiplerinin imtiyazlarının devralan şirket bünyesinde de korunması, bu şirketin imtiyazlı paylarının imtiyazlarını etkiliyorsa bunlar tarafından da birleşme sözleşmesinin kabul edilmesi gerekecektir.<sup>240</sup>

Birleşme sözleşmede her bir imtiyazlı pay kategorisi için farklı değişim oranları öngörerek neticede tüm pay sahiplerine aynı nitelikte, fakat değişir nicelikte pay vermektir. Böylece imtiyazlara karşılık her bir imtiyaz kategorisine göre değişir oranda adi pay verilmesidir.<sup>241</sup>

#### **4.2.3. Bölünme Sözleşmesi Ve Bölünme Plânının Denetlenmesi**

##### **4.2.3.1. Bölünme Tanımı Ve Özellikleri**

Genel olarak bölünme, bir ortaklığın, malvarlığının bir veya bazı kısımlarını, bir bütün halinde, mevcut veya kurulacak ortaklıklara devredip, karşılığında bu ortaklıkların paylarını ya kendisinin ya da ortaklarının iktisap etmesidir.<sup>242</sup>

Bölünme, sermaye şirketlerin ve kooperatiflerin malvarlıklarının tamamen veya kısmen kendilerinden ayırarak tasfiyesiz olarak ve kısmî küllî halefiyet yoluyla başka sermaye şirketlerine veya kooperatiflere devretmeleri ve bunun karşılığında bölünen şirketin ortaklarının devralan şirketlerde ortak konumunu elde etmeleridir.<sup>243</sup>

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda bölünme tam bölünme ve kısmi bölünme olmak üzere türü vardır.

---

<sup>239</sup>Poroy, v.d., a.g.e., s.420.

<sup>240</sup>Akbilek, a.g.m., s.193.

<sup>241</sup>Akbilek, a.g.m. s.193.

<sup>242</sup>Poroy, v.d., a.g.e., s.420.

<sup>243</sup>**6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gereğesi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.



### **a. Tam Bölünme**

Bölünen şirketin malvarlığının tümü bölünür ve mevcut veya yeni kurulacak en az iki şirkete geçer. Bölünen şirket, ortadan kalkar. Bölünen şirketin ortakları devralan şirketin ortakları olurlar.

### **b. Kısmî Bölünme**

Kısmî bölünme iki şekilde olur. Kısmî bölünmede, bölünen şirketin malvarlığının tamamı değil bir veya bir kaç kısmı bölünmeye tâbi tutulur ve bu bölümler şirketten ayrılır ve mevcut veya yeni kurulacak başka bir şirkete veya ortaklara devredilir. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirkette (veya şirketlerde) ortak olurlar. Bölünen şirket ortadan kalkmaz, elinde kalan malvarlığı ile faaliyetine devam eder ve bu şirketin ortakları bölünen şirkette ortak olmakta devam ederler.

Hem tam hem kısmî bölünmede devredilen malvarlığı bölünme sonucunda kısmî küllî halefiyet yolu ile devralan şirketlere geçer; aynî sermaye konulması söz konusu değildir.

### **4.2.3.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Bölünme**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu şirket bölünmeleri ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Bu yasal düzenleme içinde hangi şirketlerin bölüneceği aşağıda gösterilmiştir.

Sermaye şirketleri

Sermaye şirketleri → Sermaye şirketleriyle

Sermaye şirketleri → Kooperatiflerle

(Bölünen sermaye şirketi olmak şartı ile kooperatiflerle )

Şahıs şirketleri

Şahıs şirketleri → Şahıs şirketleriyle

Şahıs şirketleri → Kooperatiflerle

(Bölünen şahıs şirketi olmak şartı ile Kooperatiflerle)

Şahıs şirketleri → Sermaye şirketleriyle

(Bölünen şahıs şirketi olmak şartı ile Sermaye şirketleriyle)

Kooperatifler

Kooperatifler → Sermaye şirketleriyle

Kooperatifler → Kooperatiflerle

(Bölünen kooperatif olmak şartı Sermaye şirketleriyle)

Bir anonim şirket, bir limited şirkete, paylı komandit şirkete veya kooperatife bölünebilir. Bir limited şirket, limited veya anonim şirkete ya da kooperatife bölünebilir. Bir kooperatifin de, bir kooperatife, anonim veya limited şirkete bölünmesi mümkündür. Buna göre; bir sermaye şirketi veya kooperatif, şahıs şirketine (kollektif veya komandit şirkete) bölünemez. Çünkü caiz olmayan bu tür bölünmelerde alacaklıların korunması ancak tasfiye hükümlerinin uygulanmasıyla mümkündür.<sup>244</sup>

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda bölünme işlemleri şu şekilde sıralanmıştır;

- Bölünme planı ve raporunun hazırlanması 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uygun olarak hazırlanması v işlem denetçi tarafından denetlenmesi,
- Bölünme planı ve raporunun şirket ortakları tarafından incelenmesi,
- Bölünme kararının şirketin yetkili organlarından görüşülüp karara bağlanması,
- Bölünen şirketin sermaye azaltımı yapması,
- Ayrılan şirketin ( ortakların) sermaye artımı yapmaları,

---

<sup>244</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.212.

- Bölünme işlemlerinin tescil ve ilan edilmesidir.

#### 4.2.3.3. İşlem Denetçisi Tarafından Bölünme Sözleşmesi Ve Bölünme Plânının Denetlenmesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 170. maddesine göre bölünme sözleşmesinin ve bölünme planının işlem denetçisi tarafından denetlenmesi hüküm altına alınmıştır.

*Aktif Ve Pasif Malvarlığı Konularının Devir Amacıyla Bölümlere Ayrılmasını Ve Tahsisini; Açık Tanımlamayla, Bu Bölümlere İlişkin Envanteri; Taşınmazları, Kıymetli Evrakı Ve Maddi Olmayan Malvarlığını Teker Teker Gösteren Liste Denetlenmesi.*<sup>245</sup>

Yönetim organı kendi, hangi malvarlığı unsurlarının, yani hangi aktif ve pasifin hangi bölüme gireceği belirleme yetkisindedir. Bölünen işletmenin çeşitli aktifin ve pasifin bir araya konulması suretiyle devredilecek bölümler oluşturulur.

Herbir hesabın bir envanteri çıkarılır. Bölümlere giren aktiflerin ve pasiflerin birbirleriyle ilgili olmaları da mümkündür. Envanter bölünmenin gerçekleştirilmesiyle ilgilidir. Bölünmede önemli olan, aktif ve pasifi oluşturan değerlerin nasıl bölüdüğü ve bir bütün oluşturacak şekilde tertiplenip (düzenlenip) bölünmeye tahsis edildiğidir.<sup>246</sup>

İşlem denetçisi aktif pasif değerlerin varlığını şirket ticari defteri üzerinde tespit ettikten sonra, bölünmeye girecek olan aktif ve pasif değerlerin bölünen şirket değerlerinde var olup, olmadığını kontrol etmesi gerekecektir.

*Payların değişim oranlarını ve gereğinde ödenecek denkleştirme tutarını, özellikle devreden şirketin ortaklarının devralan şirketteki haklarına ilişkin açıklamaları, denetlenmesi.*<sup>247</sup>

Pay değişim oranının tespit edilebilmesi için, bölünme sözleşmesi veya planında yer alan envanterdeki devredilen malvarlığının bölümlerini oluşturan aktif ve

<sup>245</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>246</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gereğesi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>247</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

pasiflerin dikkate alınması gerekir. Aktif ve pasiflerin değerinin belirlenmesinde, bölünmeye katılan şirketlerin bilançoları önem arz eder. Bu nedenle, devredilen malvarlığı değerlerinin bilançodaki değeri, pay değişim oranının hesaplanmasında esas alınır.<sup>248</sup> Pay değişim oranının tespitinde, ortakların pay sahipliği haklarının korunması ve devamı açısından en uygun olan hesaplama yönteminin ve değerlendirme tekniğinin seçilmesi gerekir.<sup>249</sup>

İşlem denetçisi pay değişim oranlarının denkleştirme tutarı mevcutsa bu tutarın ortaklar arasında adil olup olmadığı, bölünme sebebi ile bölünen şirketin ortakları ile bölünme sonucu mevcut şirketin veya yeni kurulma yolu ile bölünme varsa bu şirketin ortaklarının kanunlara, ana sözleşmeye ve uygunluğunu denetlemek zorundadır.

*Değişim Oranının Saptanmasında, Payların Değerlemesine İlişkin Özelliklerinin Denetimi.*<sup>250</sup>

Bölünmede pay sahipliği haklarının devamı ilkesinin uygulanması kapsamında, pay değişim ilişkisi ve oranının belirlenmesi önemlidir.<sup>251</sup>

Bu nedenle, pay değişim oranı ile ayrılma karşılığının adil olup olmadığının tespitinde, pay sahipleri yönünden en uygun ve yerinde olan hesaplama yönteminin ve değerlendirme tekniğinin seçilmesi zorunludur. Belirtmek gerekir ki, pay değişim oranı ile ayrılma karşılığının doğru şekilde değerlendirilebilmesi, bilançonun güncel olmasına ve doğru bilgileri yansıtmasına bağlıdır.<sup>252</sup>

*Bölünmeye Katılan Şirketlerin Türlerinin Farklı Olması Hâlinde, Ortakların Yeni Tür Sebebiyle Söz Konusu Olan Yükümlülüklerini Denetimi.*<sup>253</sup>

Farklı türde sermaye ortaklıklarının bölünmeye taraf olması halinde hisse hakları, pay sahipliği hakları ve ortaklık hakları gibi farklı kavramlar söz konusu olmaktadır. Mesela; bir anonim ortaklığın iki limited ortaklığa bölünmesinde anonim

<sup>248</sup>Çoştan, a.g.e., s.78.

<sup>249</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.212.

<sup>250</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu** 14.02.,2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>251</sup>Ayrıntılı bilgi için birleşme konusunda yer alan pay değişim oranları bölümüne bakılmalıdır.

<sup>252</sup>Çoştan, a.g.e., s.78.

<sup>253</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

ortaklığın hissedarlarına, limited ortaklıklara ortaklık hakları tahsis edilmektedir. Bunun sonucunda ise, pay sahiplerinin hak ve yükümlerinde değişiklikler meydana gelmektedir. Zira, ortakların üçüncü kişilere karşı sorumlulukları sermaye ortaklığının türüne göre farklı düzenlenmiştir.

Bölünmeye taraf olan ortaklıklar aynı türde olsa bile, devralan ortaklıkta tahsis edilen hakları kapsamının farklı olması mümkündür. Bu nedenle bölünme sonucunda pay sahipliği haklarında meydana gelecek niteliksel değişiklikler de bölünme raporunda yer almalıdır.<sup>254</sup>

İşlem denetçisi raporunda bölünme sonucu farklı türden şirket oluşması durumunda bunu raporunda belirtmesi gerekecektir.

*Bölünmenin İşçiler Üzerindeki Etkileri Varsa ; Sosyal Planın İçeriği Denetimi.*<sup>255</sup>

Bölünmenin bölünmeye katılan ortaklıklar ile işçiler arasındaki iş ilişkilerini ne şekilde etkileyeceğini öğrenilmesinde şirket menfaatinin bulunması mümkündür. Bölünme sonucunda iş yeri değişikliği, çalışma koşulları gibi konularda meydana gelecek değişiklikler bölünme raporunda açıklanmalıdır.

*Bölünmenin Bölünmeye Katılan Şirketler Şirketlerin Alacakları Üzerindeki Etkilerinin Denetimi.*<sup>256</sup>

Bölünmede, devreden ortaklığın alacaklıların teminatı olan şirket malvarlığının bir parçası onların rızası olmaksızın devredilmektedir.

Tam bölünmede, daima bir borçlu değişimi meydana gelmektedir. Asıl borçlu ortadan kalkmakta ve bunun yeri devralan ortaklık tarafından doldurulmaktadır.

Kısmî bölünmede ise, bölünen ortaklığın malvarlığı, devralan ortaklığa devredilen kısmî malvarlığı parçası miktarı ve oranında azalır.<sup>257</sup>

---

<sup>254</sup>Çoştan, a.g.e., s.73.

<sup>255</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>256</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

Pay sahiplerinin ortaklık alacaklarına karşı sorumlulukları şirket türlerine göre farklı düzenlenmiştir. Bu nedenle, farklı türde ortaklıkların bölünmeye taraf olması halinde pay sahiplerinin sorumluluk ilişkisinde meydana gelecek değişiklikler de bölünme raporunda belirtilmelidir.<sup>258</sup>

Bölünmede alacaklıların haklarını tehlikeye düşüren diğer faktörler olarak, bölünme sözleşmesi, bölünme raporu, denetim raporu hazırlanması, bölünmenin tescil için yapılan masraflar ve pay sahiplerine denkleştirme tazminatının ödenmesi sayılabilir. Bu işlemler, bölünmeye katılan ortaklıkların nakit sıkıntısı içine düşmesine sebep olabilir.<sup>259</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 175 maddesinde ; “*Bölünme ile alacaklıların alacaklarının tehlikeye düşmediğinin, bir işlem denetçisinin raporuyla ispatı hâlinde, teminat altına almak yükümü ortadan kalkar.*”

Şeklinde düzenleme ile işlem denetçisi tarafından düzenlenen denetim raporunda alacaklıların bölünme dolayısıyla tehlikeye düşmediği belirtilmesi durumunda bölünme nedeni ile şirkette alacaklı olanların teminat isteme hakkı ortadan kalkmaktadır.

*Devralan Şirketin; İntifa Senedi, Oydan Yoksun Pay Ve Özel Hak Sahiplerine Tahsis Ettiği Hakların Denetimi.*<sup>260</sup>

Bölünmede, eğer devralan şirket, özel hak sahiplerine intifa senedi, oydan yoksun pay ve bir takım haklar tahsis etmişse, bunların da bölünme sözleşmesi veya plânında açıklanması gerekir. Aksi hâlde, bunlara ilişkin açıklamalara gerek yoktur.<sup>261</sup>

İşlem denetçisi intifa senedi, oydan yoksun pay ve bir takım haklar tahsis etmişse, bunların da bölünme sözleşmesi yer alıp almadığını hak ve menfaatlerinin devam edip etmediği denetleme raporunda belirtmesi gerekir.

*Şirket Paylarının Bilanço Kârına Hangi Tarihten İtibaren Hak Kazanacaklarını Ve Bu İstem Hakkının Özelliklerinin Denetimi.*<sup>262</sup>,

---

<sup>257</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.212.

<sup>258</sup>Çoştan, a.g.e., s.73.

<sup>259</sup>Çoştan, a.g.e., s.90.

<sup>260</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>261</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.235.

Bölünmede, devralan şirketin ortakları bakımından önemli olan diğer bir nokta da, devralan şirket veya şirketlerde hangi tarih itibariyle kâra hak kazanacaklarının bölünme sözleşmesi veya plânında yer almış olmasıdır. Ayrıca söz konusu bu hakkın kullanılmasına ilişkin tüm özelliklerin de, yani nasıl kullanılacağına da açıklanması önemlidir.

İşlem denetçisi raporunda bölünme sonrası bölünen şirketten ayrılan ortak veya ortakların şirket karından kar paylarını ne kadar yıl süre ile talep edecekleri doğruluğunu bölünme sözleşmesinde ortaya koyacaktır.

*Devreden Şirketin İşlemlerinin Hangi Tarihten İtibaren Devralan Şirketin Hesabına Yapılmış Kabul Edildiğini Denetimi.*<sup>263</sup>

Bölünmeye katılan şirketler, bölünme sözleşmesinde, bölünmenin hangi tarihten itibaren geçerli olacağını tespit edebilirler. Bölünme tarihi bölünmenin ticaret sicil memurluğuna tescilden önceki bir tarih olarak kabul edebilirler. Ancak bu durum üçüncü kişilere karşı bölünmenin hüküm ifade etmesi, sicile tescil anıdır. İşlem denetçisi bölünmenin hangi tarih itibariyle yapıldığını denetleme raporunda belirtmesi gerekir.

#### **4.2.4. Tür Değişirme Plânının Ve Tür Değişirme Raporunun Denetlenmesi**

##### **4.2.4.1. Tür Değişirme Tanımı Özellikleri**

Bir ticaret ortaklığının bir tipten diğer tipe, tasfiye edilmeksizin ekonomik ayniyetini ve devamlılığını koruyarak dönüşmesine tür (tip) değişirme denir.<sup>264</sup> Örneğin anonim şirketin limited şirkete dönüşmesi gibi.

Tür değiştirmenin kendine özgü şu özellikleri vardır;<sup>265</sup>

---

<sup>262</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>263</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>264</sup>Poroy, v.d., a.g.e., s.107.

<sup>265</sup>Pulaşlı, a.g.e., s.250.

- Türünü deęiřtiren řirket, "hukuk sűjesi" olarak varlıęını devam ettirmekte, ekonomik ve hukukî kimlięini korumaktadır.
- Aktif ve pasiflerin veya şimdiye kadarki şirketin genel olarak hukukî ilişkilerinin intikali de gereksiz kalmaktadır.
- Malvarlığı ve ortaklık hak ve yükümlölüklerin devamlılığı ilkesi tür değiştirmede de geçerlidir. Bununla birlikte ortaklar, tür değişikliği sebebiyle ortaya çıkan farklı hukukî durumlara katlanmak ve bunları üstlenmek zorundadırlar.

#### 4.2.4.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Tür Değiştirme

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 180. maddesinde;

*“Bir şirket hukukî şeklini değiştirebilir (tür değiştirme). Yeni türe dönüştürölen şirket eskisinin devamıdır.”* şeklinde düzenleme yaparak tür değiştirme sonucu yeni olan şirketin diğer şirketin devamı olacağını belirtmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun geçerli tür değiştirmeler

Sermeye şirketleri

Sermeye şirketleri → Sermeye şirketleriyle

Sermeye şirketleri → Kooperatiflerle

Tür değiştirmek suretiyle dönüşebilir

Kollektif şirket

Kollektif şirket → Sermeye şirketine

Kollektif şirket → Kooperatife

Kollektif şirket → Komandit şirketine



Tür değiştirmek suretiyle dönüşebilir

Komandit şirket

Komandit şirket → Sermaye şirketine

Komandit şirket → Kollektif şirketine

Komandit şirket → Kooperatife

Tür değiştirmek suretiyle dönüşebilir.

Kooperatif

Kooperatife → Sermaye şirketine

Tür değiştirmek suretiyle dönüşebilir.

Kollektif şirkete bir komanditerin girmesi veya bir ortağın komanditer olması hâlinde bir Kollektif şirket bir komandit şirkete dönüşebilir. Tüm komanditerlerin şirketten çıkması veya tüm komanditerlerin komandite olması suretiyle bir komandit şirket Kollektif şirkete dönüşebilir.<sup>266</sup>

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda tür değiştirme işlemleri şunlardır;

- Tr değiştirecek şirkette (kuruluş) ara bilanço hazırlanması,
- Tr değiştirme planın yönetim organı tarafında düzenlenmesi,
- Tr değiştirme raporunun yönetim organı tarafında düzenlenmesi,
- Tr değiştirme raporunun ve tür değiştirme palanın işlem denetçisi tarafından denetlenmesi sonucun rapora bağlanması,

<sup>266</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

- Tür değiştirme işlemlerinin genel kurulda kabulü,
- Tür değiştirme ait belgelerinin tescil ve ilan edilmesi.

#### **4.2.4.3. İşlem Denetçisi Tarafından Tür Değiştirme Plânının Ve Tür Değiştirme Raporunun Denetlenmesi**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 187. Maddesinde;

*“şirket, tür değiştirme planını, tür değiştirme raporunu, tür değiştirmede esas alınan bilançoıy u işlem denetçisine denettirir. şirket işlem denetçisine, yapılacak denetlemenin amacına hizmet edebilecek bütün bilgi ve belgeleri vermek zorundadır. İşlem denetçisi tür değiştirmeye ilişkin şartların gerçekteşi gerçekteşimediğini, bilançonun gerçekteşi uygun olup olmadığını ve tür değiştirmeden sonra ortakların hukuki durumlarının korunup korunmadığını incelemek ve değerlendirmek zorundadır. Tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ölçekli şirketler denetlemeden vazgeçebilirler.”* şeklinde düzenleme mevcut olup ,bu hususa göre işlem denetçisi tarafından tür değiştirme plânının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi öngörülmektedir.

*İşlem Denetçisi Tür Değiştirmeye İlişkin şartların Gerçekteşi Gerçekteşimediğini, Denetlenmesi.*<sup>267</sup>

İşlem denetçisi tür değiştirme ile ilgili olarak tür değiştirmek isteyen şirketin hangi tür şirkete dönüşmek istediğini tespit ettikten sonra yapılacak tür değişiminin 6102 sayılı kanuna uygun olup olmadığı araştırarak sonucu raporunda belirtecektir.

*Bilançonun Gerçekteşi Uygun Olup Olmadığını Denetlenmesi.*<sup>268</sup>

Tür değiştirmek isteyen şirketten tür değiştirme tarihi itibariyle bir bilanço hazırlama ve değerlerini ( aktifini -pasifini) ortaya koymak zorundadır. İşlem denetçisi, tür değiştirmeye esas olan bilançoıy u şirket denetçisinin görüşünü alarak değerlendirir. Ancak işlem denetçisi finansal tabloları değerlendirme ve görüş verme yetkisine sahip

<sup>267</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>268</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

olmadığından dolayı tür değiştirmeye ait bilanço hakkında şirket denetçisinde bilgi alması gerekir. Yine tür değiştirme bilançosunu şirket yönetimi hazırladığına göre işlem denetçisinin tür değiştirmeye esas bilançonun doğruluğu hakkında şirket yönetiminden doğruluk mektubu alması gerekir.

*İşlem Denetçisinin Tür Değiştirmeden Sonra Ortakların Hukuki Durumlarının Korunup Korunmadığının Denetlemesi.*<sup>269</sup>

Tür değiştirmeden sonra ortakların hukuki durumlarının korunup korunmadığının belirlenmesinde iki durum ortaya çıkar;

Birincisi pay ve ortaklık haklarının korunması, ; Tür değiştirme bahane edilerek hiçbir ortak şirketten çıkarılamaz ve hiçbir ortağın ortaklık hakları zedelenemez, azaltılamaz ve sınırlandırılmaz.

İkincisi ise eşitliktir. Haklar yönünden de eşit değerin sağlanması gerekir. Bu anlamda tür değiştirme sonrasında da ortaklar tür değiştirme önceki haklarını eşit miktarda haklara sahip olası gerekmektedir. İşlem denetçisi raporunda bunları belirtmesi gerekir.

#### **4.2.5. Sermaye Artırımının Denetlenmesi**

##### **4.2.5.1. Sermeye Artırımı**

Sermaye artışı her tacir için zorunlu olmamakla beraber ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Sermaye artış nedenleri şu şekilde ortaya koymak mümkündür;<sup>270</sup>

- Daha fazla nakit paraya duyulan ihtiyaçtır. Esas sermaye artırımını gelişmenin sağlıklı yürütülmesi, projelerin gerçekleştirilmesi; hatta çoğu kez varolanın sürdürülmesi, yani ayakta kalınabilmesi, amacı ile yapılır.
- Finansman kaynaklarının daralması ya da borç almanın yararsızlığı veya taşınması ağır bir yük olacağı endişesi, artırımını zorunlu kılar.

<sup>269</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>270</sup> Poroy, v.d., a.g.e., s.657.

- Yedek akçelerin veya borçların sermayeye dönüştürülmesinden elde edilecek faydalar.
- Zararlarla yitirilen sermayenin tamamlanması ya yasal bir gereklilik veya basiretli bir önlem şeklinde belirebilir.
- Bazı tür birleşmeler de esas sermayenin artırılmasını şart koşar.

#### **4.2.5.2. Sermaye Artırım Türleri**

##### **4.2.5.2.1. Nakdî Sermaye Artırımı**

Olağan ve en çok kullanılan yoldur. Bu tür, işletmeye dışardan gelen, nakdî veya aynî nitelikteki araçlarla artırılması amacına yöneliktir. Artırılacak sermaye eski pay sahipleri getirebilecekleri gibi bunlar rüçhan haklarından vazgeçerek, yeni şahıslara (halka, bir bankaya veya bir gruba) bu olanağı bırakabilirler. Bu tür sermaye artımı mevcut sermaye paylarının değeri artırılır yada yeni paylar ortakları verilir.

##### **4.2.5.2.2. Aynî sermaye Artırımı**

Aynî sermaye artımı yapılması işletmeye sermaye olarak ayın konulması veya değeri mutlak olarak ortaya konabilen gayrimaddi bir değer konularak yapılması gerekmektedir. Aynı sermaye artışında aynî sermaye ile ayın türü, şartları, aynı konulan değerlerin tutarın değerlendirme yönetimi isabeti ve haklılığı önem arz etmektedir.

##### **4.2.5.2.3. Borcu Takası Yolu İle Sermaye Artırım**

İşletmenin borçlulara olan borç tutarının belirli koşullarda ödenmeyerek bunların şirket ortağı yapmasını öngörülmesidir.

##### **4.2.5.2.4. İç kaynaklardan Sermaye Artırımı**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer alan yeniliklerden biri de, iç kaynaklardan sermaye artırımına ilişkin düzenlemedir. Böylece iç kaynaklardan sermaye artırımını da, yasal dayanağına kavuşmuş olmaktadır. Başka bir yenilik de, sermayenin artırılan kısmının, iç kaynaklardan karşılayan tutarın şirket bünyesinde gerçekten var olması, onaylanmış yıllık bilanço ve işlem denetçisinin vereceği açık ve

yazılı bir beyanla doğrulanmış olmasıdır. İç kaynaklardan sermaye artırımını yapılabilmesi için onanmış bilanço altı aydan eski olmamalıdır. Aksi takdirde, yeni bir bilanço çıkarılması ve bunun işlem denetçisi tarafından onaylanmış olması gerekir. İç kaynaklardan sermaye ye ilave edilen değerler şunlardır;

- Geçen faaliyet döneminden devreden kârlar,
- Önceki yıllardan devreden kârlar,
- Gizli yedek akçeler,
- Sermayeye ilavesinde sakınca olmayan kanuni yedek akçeler,
- Sermayeye dönüştürülecek yardım fonları,
- Şirket birleşmesinden veya devir almadan doğan kazançlar,
- İştirak hisselerinin veya taşınmazların satışından doğan kazançlar,
- Yeniden değerlendirme fonu,
- Yenileme fonunun,
- Enflasyon düzeltme olumlu farkları,

Sermaye iç kaynaklardan artırılıyorsa yönetim kurulunun beyanında, sermayenin nereden karşılandığı, bu kaynakların gerçekliği ve ortaklık malvarlığı içinde mevcudiyeti hakkında garanti verilir.<sup>271</sup>

#### **4.2.5.2.5. Şarhlı Sermaye Artırılması**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 463 maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir;

*“Genel kurul, yeni çıkarılan tahviller veya benzeri borçlanma araçları nedeniyle, şirketten veya topluluk şirketlerinden alacaklı olanlara veya çalışanlara, esas sözleşmede değiştirme veya alım haklarını kullanmak yoluyla yeni payları edinmek*

---

<sup>271</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

*hakkı sağlamak suretiyle, sermayenin şarta bağlı artırılmasına karar verebilir.”* şeklindedir.

Genel kurul şartlı sermaye artırımında da, esas sermayeyi nihaî olarak değil, aksine sadece sermaye artırımını olanağını ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, genel kurulca sermaye artırım kararı alınmış olmasına rağmen, değiştirme veya yeni pay alma hak ve taleplerinin kimler tarafından ne zaman ve ne oranda kullanılacağı belli olmadığı gibi, şirketin elinde stok paylar da bulunmamaktadır.<sup>272</sup>

Bu itibarla, değiştirme/alım taleplerinin karşılanabilmesi için, şartlı sermaye artırımını kararıyla yönetim kurulunun nezdinde muhafaza edilmek üzere yeni paylar ihraç edilmekte ve böylece değiştirilebilir tahvillere ve alım haklarına işlerlik kazandırılmaktadır.

#### **4.2.5.2.6. Kayıtlı Sermaye Sistemi**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 460 maddesinde;

*“Halka açık olmayan bir anonim şirkette, ilk veya değiştirilmiş esas sözleşme ile esas sözleşmede belirlenen kayıtlı sermaye tavanına kadar sermayeyi artırma yetkisi, yönetim kuruluna tanındığı takdirde, bu kurul, sermaye artırımını, bu Kanundaki hükümler çerçevesinde ve esas sözleşmede öngörülen yetki sınırları içinde gerçekleştirebilir. Bu yetki en çok beş yıl için tanınabilir.”* Şeklindedir.”

Halka açık olmayan bir anonim şirkette yönetim kurulu sermaye artırımının kendisine verilmiş yetki tavan içinde, esas sözleşmede öngörülen yetkilendirme şartları uyarınca gerçekleştirilebilir.

Esas sözleşme hükümleri ise ihraç primleri, imtiyazlı paylar, rüçhan hakları ve konulacak sermayeye ilişkin olabilir. Tavan, konulabilecek sermayenin türüne ilişkin bir sınırlama getirmemiş ve ayrıca pay bedellerinin hangi oranda Ödenmesine ilişkin herhangi bir sınır öngörmemiştir. Ancak esas sözleşmenin aynî sermaye konulmasını

---

<sup>272</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gereği, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

yasaklamasına, ihraç edilecek payların bedellerinin tümünün ödenmesi zorunluğu getirmesine bir engel yoktur.

Kayıtlı sermaye artırımı sistemini benimsemiş olan şirketlerin esas sözleşmelerinde hüküm bulunması şartıyla yönetim kuruluna devredilebilecek yetkiler şunlardır;

- Kayıtlı sermaye tavanına kadar sermayeyi artırma kararı alabilmek,
- İmtiyazlı ve itibarî değer üzerinde hisse senedi çıkarabilmek,
- Pay sahiplerinin yeni pay alma (rüçhan) haklarını sınırlandırmak,
- İmtiyazlı hisse senetleri sahiplerinin haklarını kısıtlamak.

#### **4.2.5.2.7. Sermaye Artırımı İşlemleri**

- Yönetim kurulu sermaye artırımı çerçevesinde, esas sözleşmenin esas sermayeyi düzenleyen maddesinin değişikliğine ilişkin "yeni sermaye" tasarısını karara bağlar ve genel kurul toplantısına çağırır.
- Genel kurul, sermaye artırımı çerçevesinde esas sözleşme değişikliğini karara bağlar,
- Gerekliyse ilgili bakanlıktan veya sermaye piyasası kurulundan izin alınır.
- Yönetim kurulu, sicil müdürlüğüne verilmek üzere sermaye artırımı türüne göre bir beyanı imzalar. ( kayıtlı sermaye, şarta bağlı nakit aynı artırımı)
- Yönetim kurulunca atanmış bir işlem denetçisi sermaye artırımı işlemleri hakkında rapor hazırlar.
- Sermaye artırımının tescili için ticaret sicil müdürlüğüne başvurulur. Başvurunun genel kurulun sermaye artırımı kararı tarihinden itibaren üç ayın içinde yapılması gerekir.

#### 4.2.5.3. İşlem Denetçisi Tarafından Sermaye Artırımı Denetlenmesi

6102 sayılı tür ticaret kanununun sermaye artırımı işlemlerinin düzenleyen 458.maddesinde ;

*“Yönetim kurulunca atanmış bir işlem denetçisi tarafından verilen sermaye artırımı raporunda, artırım işlemlerine ve yönetim kurulu beyanına ilişkin inceleme ve denetlemelerin sonuçları açıkça gösterilir; Kanuna ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluk veya aykırılık hususlarında görüş açıklanır.”* Şeklindedir.

Şirketler gerekli gördüklerinde kanuna ve ana sözleşmeye aykırı olmamak üzere sermaye artırımında bulunabilirler. Sermaye artırımının önkoşulu önceki sermayenin ödenmiş olmasıdır. 6102 sayılı yasada nakit sermaye artırımını şu şekilde hüküm altına alınmıştır;

*“Artırılan sermayeyi temsil eden payların tamamı ya değişik esas sözleşmede ya da İştirak taahhüdü, yeni pay almaya, kayıtsız, şartsız ve yazılı olarak yapılır. İştirak taahhütnamesi, taahhütnamenin verilmesine sebep olan sermaye artırımı belirtilerek; taahhüt edilen payların sayılarını, itibarî değerlerini, cinslerini, gruplarını, peşin ödenen tutarı, taahhütle bağlı olunulan süreyi ve varsa çıkarma primi ile taahhüt sahibinin imzasını içerir.”*

İşlem Denetçisi nakit artıran sermayeyi denetimi şu şekilde yapacaktır.

- Sermeye artımı dolayısıyla ye yeni pay alımı kayıtsız şartsız yapıldığı hükmü artımı kararında ye aldığı tespit edilmesi.
- Sermeye artırım tutarının tamamının artırım kararında tamamen taahhüt edildiğinin tespit edilmesi.
- Her ortak için taahhüt edilen sermaye artırım tutarının itibari değerlerinin kanunda belirlenmiş sınırın altında olmadığı tespit,
- Sermeye taahhüdünde artırılan sermayenin kanunda öngörölmüş tutarlarının Özellikle önceki sermayenin ödendiği ve sermaye artırımına ilişkin pay bedellerinin tamamının taahhüt edildiği ve kanunda veya esas sözleşmede öngörölmüş bulunan asgari tutarlarının bir mevduat veya katılım bankasına yatırıldığı ve buna ilişkin dekontların mevcut olduğu tespiti,



- Artırımın kanununa ve Türkiye muhasebe standartlarına uygunluğunun tespiti yapılır.

*Aynı Sermaye Konulmasının Denetimi.*<sup>273</sup>

Sermaye artırımında aynı sermaye konulursa denetim şu hususlar dayanır.

- Aynı olarak konulan sermaye kanuna uygun olup olmadığının tespiti
- Aynı olarak konulan sermaye değeri için gerekli mahkeme kararlarının alınması tespit edilmesi.
- Mahkeme kararında sermaye değeri tespiti için eksiklik ve kanuna aykırılık durumunun tespiti.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda halka açık olmayan sermaye artırımı için;

*“Halka açık olmayan bir anonim şirkette, ilk veya değiştirilmiş esas sözleşme ile esas sözleşmede belirlenen kayıtlı sermaye tavanına kadar sermayeyi artırma yetkisi, yönetim kuruluna tanındığı takdirde, bu kurul, sermaye artırımını, bu Kanundaki hükümler çerçevesinde ve esas sözleşmede öngörülen yetki sınırları içinde gerçekleştirebilir. Bu yetki en çok beş yıl için tanınabilir.”* şeklinde düzenlemiştir. İşlem denetçisi kayıtlı sermayeyi denetimi şu şekilde yapacaktır.

- İşlem denetçisi kayıtlı sermaye tavanını tespit etmesi.
- Kayıtlı sermaye sisteminin ana sözleşmede var olduğu,
- Kayıtlı sermaye için gerekli olan beş yıllık sürenin geçmediğini,
- Yönetim kurulunun kayıtlı sermaye tavanı kadar sermaye artırımını yapıp yapmadığı,
- Kayıtlı sermaye sisteminde sermaye artımı bakanlık iznine bağlı ise gerekli izinlerin alındığını,
- Rüçhan hakkı bulunan ortakların bu haklarının sınırlanıp sınırlanmadığını,
- Diğer yasalar ile idare tarafın belirtilen usul ve esaslara uyulması değerlendirme ve tespitlerini yapacaktır.

---

<sup>273</sup> **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda halka açık olmayan sermaye artırımını için; *“Sermayenin artırılabilmesi için, yönetim kurulu, esas sözleşmenin sermayeye ilişkin hükümlerinin, ve gerekli olması hâlinde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığında izni alınmış şekillerini, sermayenin artırılmasına ilişkin kararını, imtiyazlı paylara ve rüçhan haklarına ilişkin sınırlamaları, prime dair kayıtları ve bununu uygulanması hakkındaki kuralları, esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde ilan eder ve internet sitesinde yayımlar.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

İşlem Denetçisi bu denetimi şu şekilde yapacaktır;

- İşlem denetçisi sermaye artırımına tabi şirket eğerki sermaye artırım için herhangi bir kamu kuruluşun bağlı ise o kurumda gerekli izinleri olup olmadığını,
- Sermaye artırımına ilişkin imtiyazlı paylara ve rüçhan haklarına ilişkin sınırlamaları tespit etmek zorundadır.
- Yönetim kurulunun vermiş olduğu sermaye artırım kararını kanuna ve ana sözleşmeye uygunluğu yönünden denetler,
- Denetimde yönetim kurulunun sermaye artırımını kamuya aydınlatma ve hesap verme ilkesi doğrultusunda 6102 sayılı kanun başta olmak üzere diğer kanunlara ve sermaye artırımını yapan şirket halka açık olması durumunda Sermaye piyasası mevzuatına uygun yapım yapmadığı belirtilir.

İşlem denetçisi sermaye artırımını tamamen veya kısmen içi kaynaklardan yapan şirketin iç kaynaklardan sermaye artırımının kanuna veya ana sözleşmeye uygun olduğunu ve ortaya koyması gerekir.

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda iç kaynaklardan sermaye artırımını için;

*“Sermayenin artırılan kısmını, iç kaynaklardan karşılayan tutarın şirket bünyesinde gerçekten var olduğu, onaylanmış yıllık bilanço ve işlem denetçisinin vereceği açık ve yazılı bir beyanla doğrulanır. Bilanço tarihinin üzerinden altı aydan fazla zaman geçmiş olduğu takdirde, yeni bir bilanço çıkarılması ve bunun işlem denetçisi tarafından onaylanmış olması şarttır.”*düzenleme mevcut olup işlem denetçisi bu denetimi şu şekilde yapacaktır;

- İç kaynaklardan artırılan sermaye olabilecek değerlerin işletmede var olduğunu tespit edilmesi,
- İç kaynaklardan sermaye artırımının da kullanılacak değerlerin sermaye ilave edilmesinde mevzuat açısından sakınca bulunmadığını,
- İç kaynaklardan artırılan sermayenin ortakların ortaklık hakkı hak kaybına yol açmadığını,
- Sermaye artırımında tarihi itibarıyla bilanço tarihinde altı aydan fazla bir zaman geçmemiş olduğunu, bu zaman geçse bile yeni bilanço düzenlediği, tespit ederek raporda belirtmesi gerekir.

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda şarta bağlı borçlar için; “*Genel kurul, yeni çıkarılan tahviller veya benzeri borçlanma araçları nedeniyle, şirketten veya topluluk şirketlerinden alacaklı olanlara veya çalışanlara, esas sözleşmede değiştirme veya alım haklarını kullanmak yoluyla yeni payları edinmek hakkı sağlamak suretiyle, sermayenin şarta bağlı artırılmasına karar verebilir. Sermaye, değiştirme veya alım hakkı kullanıldığı ve sermaye borcu takas veya ödeme yoluyla yerine getirildiği anda ve ölçüde kendiliğinden artar. Şartlı olarak artırılan sermayenin toplam itibarî değeri sermayenin yarısını aşamaz.*” ifadesi mevcut olup bu duruma göre denetçisi;

- Şarta bağlı sermaye artırımının itibarî değerini, kanuna veya ana sözleşme uygunluğunu,
  - Payların sayılarını, itibarî değerlerini, türlerininim ayrı ayrı belirlendiği
  - Değiştirme veya alım hakkından yararlanabilecek grupları kim yada kimler olduğu,
  - Mevcut pay sahiplerinin rüçhan haklarının kaldırılmış bulunduğunu ve bunun miktarını,
  - Belli pay gruplarına tanınacak imtiyazları,
  - Yeni nama yazılı payların devrine ilişkin sınırlamaları,
  - Bankanın belgelerine göre yeni paylar için yapılan ödemelerin doğru ve tam olduğunu,
- denetim raporunda belirtecektir.

## 4.2.6. Sermaye Azaltımının Denetlenmesi

### 4.2.6.1. Sermaye Azaltılması

Esas sermayenin azaltılması, bilançodaki esas sermaye kaleminin saymaca olarak indirilmesi sonucunu doğuran işlemdir. Esas sermayenin ödenmiş olup olmaması önemli değildir.<sup>274</sup> Esas sermaye azaltılması bir esas sözleşme değişikliğidir. Diğer esas sözleşme değişikliklerinden farklı yönü, alacaklılarının korunması önlemlerini de içermesi, yani alacaklıları güvence altına alan bir sistem ile tamamlanmış bulunmasıdır. Bu tür sermaye azaltılmasında izlenecek usul şöyledir;<sup>275</sup>

- Yönetim kurulu kararı ile bu konudaki esas sözleşme değişikliğine ilişkin taslağın hazırlanması,
- Bilançodaki azaltma tutarının tespiti için, yönetim kurulunca atanan bir işlem denetçisinin rapor vermesi.
- Sermaye azaltımı yapılacak şirket değişiklik için izne tabi ise bakanlıktan izin alınması,
- Sermayenin azaltılmasına ait genel kurulda karar alınması.
- Genel kurul toplantısına ilişkin çağrı ilanlarında, mektuplarda ve internet sitesi bildiriminde, sermayenin azaltılmasına gidilmesinin sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağı ayrıntılı olarak açıklanması.
- Ayrıca yönetim kurulu bu hususları içeren bir raporu genel kurula sunar, genel kurulca onaylanmış rapor sicile tescil ve ilan edilir.
- Genel kurulun sermaye azaltılmasına ilişkin esas sözleşme değişikliği ticaret siciline tescil ve ilân edilerek, esas sermaye azaltılması gerçekleştirilir.

### 4.2.6.2. İşlem Denetçisi Tarafından Sermaye Azaltımının Denetlenmesi

- İşlem denetçisi esas sermayenin azaltılmasına rağmen, sermaye azaltımı yapan şirketin varlıkları, yani bünyesi içindeki alacaklıların, haklarını

---

<sup>274</sup>Poroy, v.d., a.g.e., s.683.

<sup>275</sup>Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Şerhi**, Cilt II, Ankara: Adalet Yayınları, 2011, s.1715.

tamamen karşılayacak tutarda aktifin bulunup bulunmadığını tespit etmelidir.

- İşlem denetçisi pay sahiplerine öngörülen iade yapıldıktan ve alacaklıların alacakları faiz ve diğer her türlü giderlerle karşılandıktan sonra, en az esas sermayeye eşit tutarda varlığın, sermaye azaltımı yapan şirket bünyesine mevcut kaldığını kanıtlamalıdır.
- Sermaye azaltımı için İznin gerekli olduğu hallerde gerekli izinlerin alınmış olduğunu ispatlamadır.
- Sermaye azaltımı ödemelerinin ne şekilde olduğunu belirtmelidir.
- Sermaye azaltımının sonra kalan sermayenin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öngörülen asgari sermaye tutarının altına olmadığı belirtmesi gerekir.<sup>276</sup>

#### **4.2.7. Tasfiye Hâlindeki Bir Şirketin Birleşmeye Katılmasının Denetlemesi**

##### **4.2.7.1. Tasfiye Hâlindeki Bir Şirket Durumu**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 138. maddesi de tasfiye hâlindeki bir şirket, malvarlığının dağıtılmasına başlanmamışsa ve devrolunan şirket olması şartıyla, birleşmeye katılabileceğini öngörmektedir. Bu şartların varlığı, bir işlem denetçisinin, raporu ile tespit edilmesi gerekmektedir.

Ancak bu birleşmenin olabilmesi için iki şart aramaktadır. Bunlardan birincisi, malvarlığının, yani tasfiye paylarının dağıtılmaya başlanmamış bulunması, ikincisi ise, tasfiye halindeki şirketin devrolunan (iltihak eden) şirket olmasıdır.<sup>277</sup> Ancak bu durumun ispat edilmesi gerekmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre; “*İşlem denetçisinin, bu hususu doğrulayan raporunun, devralan şirketin merkezinin bulunduğu yerin ticaret sicili müdürlüğüne sunulmasıyla ispatlanır.*” denilmektedir.

Dolayısıyla, birleşmeye katılmak isteyen ancak tasfiye halinde olan bir şirketin malvarlığının dağıtılmasına başlanmamış olduğu ve birleşmede devrolunan şirket

---

<sup>276</sup>İşlem denetçisi diğer mevzuat hükümlerine göre asgari sermaye var ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na aykırı olmamak üzere ilgili mevzuattaki asgari sermaye tutarı esas alması gerekir.

<sup>277</sup>**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

konumunda bulunduğu, işlem denetçisi tarafından araştırılacak ve bu şirket, ancak anılan hususlar, işlem denetçisi tarafından doğrulanıp bir rapora bağlandıktan sonra birleşmeye katılabilecektir. Aksi halde, tasfiye halindeki şirket, birleşmeye katılamayacaktır.<sup>278</sup>

#### **4.2.7.2. İşlem Denetçisinin Tasfiye Hâlindeki Bir Şirketin Birleşmeye Katılmasının Denetlemesi**

- İşlem denetçisi tasfiye hâlindeki şirketin birleşme işleminde devrolunan şirket olduğunu tespit edecektir. Bu tespit için birleşme sözleşmesi yeterlidir.
- İşlem denetçisi tasfiye hâlindeki şirketin tasfiyeye girdiği tespit edecektir. (bu konuda genel kurul kararları yeterlidir.)
- Tasfiyeye giriş bilançosu ile birleşme bilançosunu karşılaştırma yaparak malvarlığının dağıtılmasına başlanmadığını tespit edecektir.
- Birleşme işlemlerinin ortakların menfaatlerini uygun olduğunu tespit edecektir.

#### **4.2.8. Sermayenin Kaybı Veya Borca Batıklık Hâlinde Birleşmeye Katılma İşleminin Denetlenmesi**

##### **4.2.8.1. Şirketlerde Sermayenin Kaybı Veya Borca Batıklık Durumu**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 139. maddesinde sermayesiyle kanuni yedek akçeleri toplamının yarısı zararlarla kaybolan veya borca batık durumda bulunan bir şirket, kaybolan sermayeyi veya gerekiyorsa borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe, tasarruf edilebilen özvarlığa sahip bulunan bir şirket ile birleşebilmesi öngörülmektedir. Bu şartların varlığı, bir işlem denetçisinin, raporu ile tespit edilmesi gerekmektedir.

Sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının yansı bilanço zararlarıyla yitirilmişse eksi bilanço; zararlar bunun üstündeyse borca batıklık durumu, teknik terimle kırmızı bilanço vardır.

---

<sup>278</sup>Altaş, a.g.e., s.133.

Eksi veya borca batık bilançonun varlığı bir şirketin birleşmesini engellemez; Yeter ki, devralan veya devralman şirket bu açığı kapatabileceği tutarda serbestçe tasarruf edebileceği öz varlığa sahip olası gerekir.<sup>279</sup>

Bu konuda getirilen diğer bir önkoşul ise, birleşme için gerekli şartın mevcut olduğunun, bir işlem denetçisi tarafından teyit edilmesidir. Buna göre, devrolunan şirketin sermayesiyle kanunî yedek akçeleri toplamının yarısının zararlarla kayb olduğu veya şirketin borca batık olduğu", ancak, devralan şirketin "devrolunan şirketin kaybolan sermayesini veya borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe tasarruf edilebilen bir özvarlığa sahip bulunduğu" işlem denetçisi tarafından incelenip teyit edilecek ve bu durumu ispatlayan bir rapor düzenlenerek, devralan şirketin merkezinin bulunduğu yerin ticaret sicili müdürlüğüne sunulacaktır.<sup>280</sup>

Eksi veya borca batık bilançonun devralan veya devrolunan şirkette bulunması önemli değildir. Ancak serbestçe kullanabilecek özvarlığın başka bir şirketi kurtarmaya tahsis eden şirketin azınlıkta kalan ortaklarının menfaatlerinin dikkate alınması gerekir. Aksi halde, birleşme kararı iptal edilebilir. Konu, şirketler topluluğunda özel bir boyut kazanabilir. Birleşmenin caiz olması başka, yapılmasına ortaklarca karar verilmesi veya hukuken sakat bulunması veya bulunmaması başkadır.<sup>281</sup>

Serbestçe tasarruf edilebilir özvarlık; bunun kapsamına, esas veya çıkarılmış sermaye + belirli bir harcanma amacına bağlanmamış yedek akçeler girer. Buna göre, toplam özvarlıktan esas veya çıkarılmış sermaye ile müstahdem ve işçiler için ayrılmış yedek akçeler bir amaca tahsis edilmiş miktarlar çıktıktan sonra kalan kısım, serbestçe tasarruf edilebilir özvarlıktır.

#### **4.2.8.2. İşlem Denetçisinin Sermayenin Kaybı Veya Borca Batıklık Hâlinde Birleşmeye Katılma İşleminin Denetlenmesi**

- İşlem denetçisi sermayenin kaybı veya borca batıklık hâlindeki şirketin birleşme işleminde devrolunan şirket olduğunu tespit edecektir. Bu tespit

<sup>279</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeşi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>280</sup>Altaş, a.g.e., s.133.

<sup>281</sup>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeşi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

için birleşme sözleşmesi yeterlidir.

- Devrolunan şirketin sermayesiyle kanunî yedek akçeleri toplamının yarısının zararlarla kaybolduğu,
- Devrolunan şirketin borca batık olduğu,
- Devralan şirketin devrolunan şirketin kaybolan sermayesini veya borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe tasarruf edilebilen bir öz varlığa sahip bulunduğu,<sup>282</sup>
- Birleşme işlemlerinin ortakların menfaatlerini uygun olduğunu tespit edecektir.

#### 4.2.9. Menkul Kıymet İhracının Denetlenmesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 469 maddesinde;

*“Hesap döneminin kapanmasından sonra veya yönetim kurulunun istemi üzerine daha önce, bir işlem denetçisi yeni payların ihracının kanuna, esas sözleşmeye ve gereğinde ihraç izah namesine uygun olup olmadığını inceler. Uygunluk hâlinde işlem denetçisi bunu yazılı olarak doğrular.”* şeklindedir. Bu hususa göre yeni artan sermaye payların ihracının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu başta olmak üzere Sermaye piyasası mevzuatına uygun olup olmadığının işlem denetçi tarafından ortaya konulması gerekir. İşlem denetçisi denetlemeyi hem şirket hem de banka nezdinde yapar. Denetimin konusu alım ve değiştirme hakkının kullanılma şartları ile ödeme ve takas işlemleridir.<sup>283</sup>Bu sebeple, denetim bazı noktalarda hukukî nitelik de taşır; sadece hesapların incelenmesine özgülenemez. Denetleme, kural olarak, hesap döneminin kapanmasından sonra işlem denetçisi tarafından yapılır. Denetimin amacı, yıl içinde çıkarılan payların kanuna, esas sözleşmeye ve gereğinde izahnameye uygunluğunu saptamaktır. Denetleme raporu hatalara ve aykırılıklara işaret ederse bunun sonuçları

<sup>282</sup>İşlem denetçisi bu işlemi devralan şirketin bilançosu üzerinde gerekli hesaplamayı yaptıktan sonra ortaya koyacaktır.

<sup>283</sup>**6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gereğesi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.



yönetim kurulu tarafından, aksaklıkların niteliklerine göre belirlenir. Bazı aykırılıklar ve bankanın hataları hakkında ihraç sözleşmesine göre işlem yapılmalıdır.

Yönetim kurulunun talebi üzerine denetim, hesap döneminin kapanmasından önce de yapılabilir. Yönetim kurulunun pay ihracında bankada bazı usulsüzlükler ve hatalar yapıldığı kanaatine varması veya bildirimler alması vaktinden önce yapılacak denetim için haklı bir gerekçedir. Aksaklık ve hataların önünün kesilmesi, bankanın ikaz edilmesi, değiştirilmesi, sorumluluğuna gidilmesi ve diğer önlemlerin alınabilmesi erken denetimi zorunlu duruma getirebilir. Hesap döneminin bitiminden önce yeni değiştirme ve/veya alım hakları çıkarılacaksa yönetim kurulu gene hesap döneminin sona ermesinden önce denetim isteyebilir.

#### **4.2.10. Komandit Şirkette Hesaplarının Denetlenmesi**

##### **4.2.10.1. Komandit Şirkette Hesaplarının Özelliği**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 310. maddesine göre “*Her komanditer, iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde, şirketin envanterleriyle bilançosunun içeriğini, diğer finansal tablolarını, bunların doğruluğunu ve geçerliliğini incelemeye yetkilidir. Komanditer, bu incelemeyi bizzat yapabileceği gibi bir uzmana da yaptırabilir. Uzmanın şahsı hakkında bir itiraz ileri sürülürse komanditerin istemi üzerine mahkeme tarafından bir işlem denetçisi atanmasına karar verilir. Bu karar kesindir.*” Söz konusu duruma göre komandit şirketlerde, her komanditer, şirketin finansal tablolarını envanteriyle bilançosunun içeriğini, finansal tablolarını, bunların doğruluğunu ve geçerliliğini incelemeye yetkilidir.

Komanditer ortak, bu incelemeyi bizzat kendisi yapabileceği gibi, bir uzmana da yaptırabilecektir. Komanditer adına inceleme yapacak uzmanın şahsı hakkında bir itirazın ileri sürülmesi olasılığına karşı, komanditer ortağa mahkemeye müracaatla işlem denetçisi atanmasını talep etme hakkı da tanınmaktadır. Böyle bir durumda, işlem denetçisi, mahkeme tarafından atanacaktır. Mahkemenin bu konuda vereceği karar kesindir.

#### **4.2.10.2. İşlem Denetçisinin Komandit Şirkette Hesaplarını Denetlenmesi**

- İşlem denetçisi yıl sonu finansal tabloların ticari defterlere uygunluğunu denetlemesi,<sup>284</sup>
- Envanterlerin dürüst resim verme ilkesine göre düzenlenmiş olduğunu,
- Finansal tabloların muhasebe standartlarını uygun olup olmadığı,
- Finansal tabloların hata ve hile olup olmadığı,

tespit edip raporunda belirtmesi gerekecektir.

#### **4.2.11. Limited Şirketlerde Ek Ödeme Yükümlüğünün Denetlenmesi**

##### **4.2.11.1. Ek Ödeme Yükümlüğü**

6102 Türk Ticaret Kanununun da limited şirket için sermaye payını tescilden önce ödenmesi zorunlu tutulmuştur. Bu hususa göre limited şirketler de nakit olarak yapılan sermaye paylarının sermaye taahhüdünün tescilinden önce bankacılık kanuna göre yetki almış bir bankaya ödenmesi gerekmektedir. Limited şirketler sermaye taahhüdün tescilinden önce ödenmesi yanında ek ödeme ve yan edim yükümlüğü unsuları 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun da yer almıştır.

Ek ödeme yükümlüğü limited şirket ortaklarının sermaye koyma borcundan başka olarak sermaye payına benzer nitelikte şirkete ödeme yapılmasıdır. Ek ödeme yükümlüğünün sermaye payından farkı ise sermaye payının zorunlu bir yükümlülük olmasına karşılığın da ek ödeme yükümlülüğünün ancak limited şirket ana sözleşmesinde hüküm bulunması halinde zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda 603. maddesinde ana sözleşmede yer almak şartı ile şu durumların ortaya çıkması halinde ek ödeme yükümlülüğü ortaklardan talep edilir;

---

<sup>284</sup>Tam bir finansal tablo seti Dönem sonu finansal durum tablosu (Bilanço), Döneme ait kapsamlı gelir tablosu Döneme ait özkaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu ve Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan kapsamaktadır.

- Şirket esas sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının şirketin zararını karşılayamaması,
- Şirketin bu ek araçlar olmaksızın işlerine gereği gibi devamının mümkün olmaması,
- Şirket sözleşmesinde tanımlanan ve özkaynak ihtiyacı doğuran diğer bir hâlin gerçekleşmiş bulunması,

hâllerinde istenebilir.

Kanun istinasta bir düzenleme getirmiş olup, limited şirketinin iflasının açılması durumunda ek ödeme yükümlüğünün ortaklarından talep edilebilme imkânı tanınmıştır.

#### **4.2.11.2. Ek Ödeme Yükümünün Şirket Sözleşmesinde Öngörülmesi**

Limited şirkette ortaklar, şirket sözleşmesiyle, esas sermaye payı bedeli dışında ek ödeme ile de yükümlü tutulabilirler. Sonradan şirket sözleşmesini değiştirip ek ödeme yükümü oluşturulması veya mevcut yükümün genişletilmesi için, genel kurul kararlarının oybirliği ile alınması gerekir.

Ek ödeme yükümü kural olarak belirli bir ortağa değil, aksine onun esas sermaye payına bağlıdır. Ek ödeme yükümü ya belirli bazı esas sermaye paylarına ya da tümüne öngörülebilir.<sup>285</sup>

#### **4.2.11.3. Ek Ödeme Yükümlülüğünün Ortaklar Tarafından Ödenmesi**

Ek Ödeme yükümlülüğü, şirket sözleşmesinde öngörülmesi ve kanunda yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, ortaklara, sadece şirkete nakdî ödemelerde bulunmaları borcunu yükler. Kural olarak bilanço açığını kapatarak, şirketin kötü finansal durumdan kurtarılmasına yardımcı olmak amacını taşır. Yasada öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde, ek ödemeler, müdürler tarafından istenilir.

<sup>285</sup> Pulaşlı, "Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt II", s. 2098.

#### **4.2.11.4. Ek Ödeme Yükümlülüğünün Azaltılması Veya Kaldırılması**

Ek ödeme yükümlülüğünün azaltılması veya kaldırılması ancak esas sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının zararları tamamen karşılması hâlinde mümkündür. Ek ödeme yükümlülüğünün azaltılmasına veya kaldırılmasına esas sermayenin azaltılması hakkındaki hükümler kıyas yoluyla uygulanır.<sup>286</sup> Yeniden ek ödemenin istenilmemesi isteniliyorsa, ek ödemenin ortadan kaldırılmasına şirket sözleşmesi değiştirilmesi gerekir. Bu yoldaki bir şirket sözleşmesi değişikliğinin gerçekleşmesi için tüm ortakların oybirliği ile karar almaları gerekir.<sup>287</sup>

#### **4.2.11.5. Ek Ödeme Yükümünün Devam etmesi**

Ek ödeme yükümü, ancak yasada veya şirket sözleşmesinde öngörülen hallerde, bu yüküme tabi olan ortaktan istenebilir. Dolayısıyla bazen ortağın şirketten ayrılmasına kadar geçen içinde ek ödeme yükümünü koşullar gerçekleşmediğinden talep edilmez olur. Bu durumda şirketten ayrılmakla, kural olarak ortağın ek ödeme yükümü de sona erer.

#### **4.2.11.6. Ek Ödemenin ortaklara Geri Ödenmesi**

Esas sermaye payının belirli bir bölümü nasıl ki, sermaye azaltılması hükümlerine uyulmak suretiyle ortaklara iade edilebiliyorsa, ek ödeme yükümü de yerine getirildikten sonra, yine yasada öngörülen şartlara uyulmak suretiyle iade edilebilir. Yerine getirilen ek ödeme yükümünün kısmen veya tamamen geri verilebilmesi için, ek ödemeye ilişkin tutarın, serbestçe kullanılacak yedek akçeler ile fonlardan karşılanabilir olması ve bu durumun işlem denetçisi tarafından doğrulanmış bulunması şarttır.<sup>288</sup>

#### **4.2.11.7. Limited Şirketlerde Ek Ödeme Yükümlülüğünün İadesinin Denetlenmesi**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 605. Maddesinde;

---

<sup>286</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>287</sup>Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, Ankara: Adalet Yayınları, 2011, s.2100.

<sup>288</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gereğesi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

*“Yerine getirilen ek ödeme yükümlülüğünün kısmen veya tamamen geri verilebilmesi için ek ödemeye ilişkin tutarın, serbestçe kullanılacak yedek akçeler ile fonlardan karşılanabilir olması ve bu durumun işlem denetçisi tarafından doğrulanmış bulunması şarttır. İfade edilmek suretiyle işlem denetçisinin ek ödeme yükümlüğünü denetlemesi öngörülmüştür. İşlem denetçisinin ek ödeme yükümlüğünü denetlemesinde şu esasları raporunda belirtecektir;*

- Ek ödemelerinin geri ödenmesinde geri ödeme tutarının şirketin serbestçe kullanabileceği yedek akçeler ile fonlardan karşılanabilir olup olmadığının tespiti.
- Ek ödeme yükümlüğü şartının şirket ana sözleşmesinde hüküm altına alınmasının tespiti,
- Ek ödeme tutarının her ortak için nakit olarak şirkete ödenmesinin tespiti,
- Ek ödeme tutarının ortak sermaye payının iki katını aşmadığının tespit edilmesi,
- Limited şirketin iflasının talep edilmemiş olmasıdır.

#### **4.2.12. Limited Şirketlerde Ayrılma Akçesinin Denetlenmesi**

##### **4.2.12.1. Limited Şirketlerde Ayrılma Akçesi**

6102 sayılı kanununun 638. maddesine göre, limited şirket sözleşmesi ile şirket ortaklarına şirketten çıkma hakkı tanınabilir ve bu hakkın kullanılması belirli şartlara bağlanabilir. Hatta her ortak, haklı sebeplerin varlığında şirketten çıkmasına karar verilmesi için dava da açabilir.

Diğer taraftan, şirket sözleşmesinde, bir ortağın genel kurul kararı ile şirketten çıkarılabileceği sebepler de öngörülebilir. Ancak, çıkarılan ortak, kararın noter aracılığıyla kendisine bildirilmesinden itibaren üç ay içinde iptal davası açabilir.<sup>289</sup>

---

<sup>289</sup> Altaş, a.g.e., s.143.

Ortaklıktan ayrılma, çıkma ve çıkarılma ve doğal çıkma hali olan ölümü de kapsar. Ayrılan ortağın, ortaklık ile ilişkilerini sona erdiren ve dolayısıyla kanun ve esas sözleşmeyle yüklediği kişisel tüm görev ve yükümlülüklerden kurtulması ve haklarını yitirmesi anlamı ifade eder.

Ortak ayrılma ile sadakat ve rekabet etmeme yükümlülükleri ve ortaklık sıfatının gereği kendisine yüklediği borçları da sona erer. Ayrılan ortağın ortaklıktan önemli bir talebi olur, o da ayrılma payının kendisine ödenmesidir. Bu talep, limited şirketin tüzel kişiliğine karşı ileri sürülür ve ayrılma akçesi, esas sermaye payının gerçek değerine uygun olacak biçimde hesaplanır.<sup>290</sup> Ayrılma akçesinin, esas sermaye payının gerçek değeri üzerinden ödenmesi kuralı, yasa gereği olduğundan, ortağın ayrılma sebebinden bağımsızdır. Dolayısıyla, ayrılma payının tespiti ve ödenmesinde ortağın ayrılma sebebi yönünden kusurlu olup olmadığı önemli değildir.<sup>291</sup>

#### **4.2.12.2. Limited Şirketlerde Ayrılma Akçesinin Tutarı**

Şirketten ayrılan tüm ortaklara, ister sözleşmedeki hükme dayanarak ister haklı sebeplerden olsun, esas sermaye payları ile orantılı olarak, eşit işlem yapılması gerekir. Dolayısıyla ayrılma akçesi, esas sermaye payının gerçek değerine uygun olmalıdır. Ancak, gerçek değer hesaplanmasında, Gerekece de, en azından bilanço değerini ifade ettiği açıklanmakla birlikte yaşayan bir şirketin esas alınması gereğidir.<sup>292</sup> Şirket sözleşmesinde ayrılma hakkı dolayısıyla, ayrılma akçesinin nakit yerine başka bir şekilde düzenleme yapılması şirket sözleşmesinde öngörülebilir.

Örneğin kuruluştaki verilen ayın değerlerin aynen iadesi veya aynı şirketler topluluğuna dâhil başka bir şirketin hisse senetlerinin verilmesi gibi. Ancak, ortaklara tanınan bu serbesti, genel hukuk ilkeleri ile sınırlı olup, hiçbir zaman keyfi, adalete ters ve müsadereye yakın bir düzenleme hakkını vermez.<sup>293</sup>

---

<sup>290</sup>Poroy, v.d., a.g.e., s.902.

<sup>291</sup>Pulaşlı, "Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt II", s. 2079.

<sup>292</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeci, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>293</sup>Pulaşlı, "Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt II", s. 2076.

#### 4.2.12.3. Ayrılma Akçesinin Vadesi

Ayrılma akçesi, genel olarak ortağın şirketten ya ortaklar kurulu ya da mahkeme karar ile ayrılmasıyla muaccel olur. Ancak bu kuralın uygulanması, yasada şirketin lehine olarak yumuşatılmıştır. Gerçekten ayrılma akçesinin muaccel olması, şirketin kullanabilir bir öz sermayesi mevcut olması halinde Öz kaynağın (sermayenin) serbestçe kullanıp kullanılamayacağı, akçelerin hiçbir amaca bağlanmamış olmaması ve şirketin zararları dikkate alınarak belirlenir.<sup>294</sup> Dolayısıyla, özel bir amaca özgülenmiş yedek akçelerin (özellikle dağıtılmayan kâr payları ve ikame yedek akçeler) ödenecek olan ayrılma akçesinden mahsup edilmesi gerekir Belirlemeyi, şirket tarafından görevlendirilen işlem denetçisi yapar.

Ancak öz sermaye ayrılma payının ödenmesine yetmiyorsa işlem denetçisi, esas sermayeden ödenmesi gereken miktarı belirler. Bu miktar esas sermayenin azaltılması yolu ile serbest hâle gelir. Ancak bu durumda esas sermaye yasada öngörülen asgari sermaye miktarının altına inemez.

Buna göre, İşlem denetçisinin raporuyla, sermayenin azaltılmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı belirlenmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına da karar verilmez.

#### 4.2.12.4. Limited Şirketlerde Ayrılma Akçesinin Denetlenmesi

Limited şirketlerde ayrılma akçesinin denetlenmesi işlem denetçisi tarafından denetlenmesi hüküm altına alınmıştır.

İşlem denetçisi ayrılma akçesini şu esasları göre denetleyecektir;

- Limited şirketten ayrılan ortağın ayrılma gerekçesi tespit edilmesi,<sup>295</sup>
- Ayrılma akçesinin ortağın sermaye payını uygun ve hakkaniyet ölçülerine göre hesaplanması tespit edilmesi,

<sup>294</sup>Pulaşlı, "Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt II", s. 2076.

<sup>295</sup>Limited şirket ortaklığından ayrılma a. Genel kararı ile b. çıkarılma, c. ortağın d. kendi ayrılması e. mahkeme kararı ile çıkarılma f. ortağın ölümü,

- Öz sermayenin tespit edilmesi ve ayrılma akçesinin öz sermayeden ödenmemesi durumunda sermaye azaltması yolu ile sermayeden ödenmesinin tespit edilmesi,
  - Ayrılma akçesinin diğer ortakların hak ve yükümlülüklerine zarar vermediğinin tespit edilmesi,
- gerekmektedir.

### 4.3. İşlem Denetçisinin Sorumluluğu Ve Cezalandırılması

#### 4.3.1. Sorumluluk Kavramları

Sorumluluk, kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi şeklinde tanımlanmıştır.<sup>296</sup>

Hukukta sorumluluk, uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma, işlenmiş olan bir suçun gerektirdiği cezayı çekmedir.<sup>297</sup>

Borçlar hukukunda, sorumluluk sözcüğü iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Bu anlamlardan ilki borcun kaynağını ifade eder. Bu anlamda, sorumluluk sorumlu kişinin neyden sorumlu tutulacağını belirtir. Taraflar arasında önceden bulunan bir hukuki ilişki olmaksızın hukuka aykırı olarak hukuk kurallarının ihlal edilmesi sonucu bir zarara sebebiyet veren eylemler haksız fiil olarak tanımlanır.<sup>298</sup>

Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle Zarar gören, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat yükü altındadır. Uğranılan zararın miktarı tam olarak ispat edilemiyorsa mahkeme, olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri göz önünde tutarak, zararın miktarını hakkaniyete uygun olarak belirler.<sup>299</sup>

<sup>296</sup> Türk Dil Kurumu, **Büyük Sözlük**, 2005, Erişim Tarihi:18.03.2012

<sup>297</sup> Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s. 618.

<sup>298</sup> Burhan Gündoğdu **SMMM ve YMMM Sorumlulukları**, Ankara, Türmob yayınları: 2005, s.2.

<sup>299</sup> **818 Sayılı Borçlar Kanunu**, 08.05.1926 tarih ve 336 sayılı sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Buna göre haksız fiilden bahsedebilmek için;

- Hukuka aykırı bir fiil meydana gelmeli,
- Fail kusurlu olmalı,
- Ortada manevi veya maddi bir zarar olmalı,
- Meydana gelen zararlar hukuka aykırı fiil arasında illiyet bağı olmalıdır.<sup>300</sup>

#### 4.3.2. Ceza Ve Suç Kavramları

Suç hukuk kurallarının yasakladığı yapılmasına veya yapılmamasına cezai yaptırım bağladığı eylem olarak tanımlanmaktadır. Yine ceza ise hukuk kurallarına uyulmamasına sonucu uygulanan yaptırım olarak kabul edilir.<sup>301</sup>

Türk ceza kanununu yasalardan emredilen işeri yapılması veya yapılmasının yaptırımın gösterildiği temel yasadır. Bu bağlamda Türk ceza kanununun 2. Maddesinde “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz*” şeklinde bir düzenleme yapılmış olup, bir kişiye ceza verilebilmesi için bu kişinin açıkça Türk ceza kanununun aradığı fiili işlemesi gerekmektedir.

##### 4.3.2.1. Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği Kasıt Ve Taksir

Türk Ceza kanununa göre ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamamağı hüküm altına alınmıştır. Yine oluşması kastın varlığına bağlıdır. Türk ceza kanununun 21. Maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır; “*Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*”

Kişinin, suçun kanunî tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi hâlinde olası kast vardır. Taksir ise dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen

---

<sup>300</sup> Gündoğdu, a.g.e., s.2.

<sup>301</sup> Yılmaz, a.g.e., s.122.

neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.<sup>302</sup>

Türk Ceza Kanununda taksir ile ilgili şu düzenlemeler yapılmıştır;

- Taksirle işlenen fiiller, Kanunun açıkça belirttiği hâllerde cezalandırılır.
- Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi hâlinde bilinçli taksir vardır; bu hâlde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.
- Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek olan ceza failin kusuruna göre belirlenir.
- Birden fazla kişinin taksirle işlediği suçlarda, herkes kendi kusurundan dolayı sorumlu olur. Her failin cezası kusuruna göre ayrı ayrı belirlenir.

#### **4.3.2.2. Türk Ceza Kanununda Yer Alan Cezalar**

Suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar,

- Hapis cezası
- Adli para cezalarıdır.

#### **4.3.2.3. Hapis Cezaları**

Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, hükümlünün hayatı boyunca devam eder, Kanun ve tüzükte belirtilen sıkı güvenlik rejimine göre çektirilir.

Müebbet hapis cezası, hükümlünün hayatı boyunca devam eder.

Sürelili hapis cezası, Kanununda aksi belirtilmeyen hâllerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz.

Bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

---

<sup>302</sup>5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

#### 4.3.2.4. Adli Para Cezası

Adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hâllerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından devlet hazinesine ödenmesinden ibarettir.<sup>303</sup>

En az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası olan bir gün karşılığı adli para cezasının miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsî hâlleri göz önünde bulundurularak takdir edilir. Suç kararın da adli para cezasının belirlenmesinde esas alınan tam gün sayısı ile bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ayrı ayrı gösterilir.

Yine ekonomik ve şahsî hâllerini göz önünde bulundurularak, kişiye adli para cezasını ödemesi için hükmün kesinleşme tarihinden itibaren bir yıldan fazla olmamak üzere mehil verebileceği gibi, bu cezanın belirli taksitler hâlinde ödenmesine de karar verebilir. Taksit süresi iki yılı geçemez ve taksit miktarı dörtten az olamaz. Kararda, taksitlerden birinin zamanında ödenmemesi hâlinde geri kalan kısmın tamamının tahsil edileceği ve ödenmeyen adli para cezasının hapse çevrileceği belirtilir.

Kişi, kasten işlemiş olduğu suçtan dolayı hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni sonucu olarak;

- Sürekli, süreli veya geçici bir kamu görevinin üstlenilmesinden;
- Seçme ve seçilme ehliyetinden ve diğer siyasî hakları kullanmaktan,
- Velayet hakkından; vesayet veya kayımlığa ait bir hizmette bulunmaktan,
- Vakıf, dernek, sendika, şirket, kooperatif ve siyasî parti tüzel kişiliklerinin yöneticisi veya denetçisi olmaktan,
- Bir kamu kurumunun veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tâbi bir meslek veya sanatı, kendi sorumluluğu altında serbest meslek erbabı veya tacir olarak icra etmekten,

<sup>303</sup> 5237 Sayılı Türk Caza Kanunu, 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yoksun bırakılır.

#### **4.3.3. 3568 Sayılı Kanunda Sorumluluk Ve Ceza Uygulaması**

3568 sayılı kanun ve bağı mevzuatta sorumluluk geniş yer bulmaktadır. Bu bağlamda 3568 yasaya göre çalışan serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirin sorumlulukları çalıştığı çevre ile doğru orantılıdır.

Görevini kanunun çizdiği sınırlar içinde yapmayan meslek mensubu yaptığı işten sorumlu tutulur. Bu hususa göre mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verilir.

Disiplin cezaları oda disiplin kurulu tarafından verilir. Disiplin cezası infaz koşul ve esasları oda yönetim kurulu tarafından yerine getirilir.<sup>304</sup>3568 sayılı kanunda belirtilen disiplin cezaları şunlardır;<sup>305</sup>

##### **4.3.3.1. 3568 Sayılı Kanun da Göre Uyarma Cezası**

Meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.<sup>306</sup>

##### **4.3.3.2. 3568 Sayılı Kanuna Göre Kınama Cezası**

Meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir.

##### **4.3.3.3. 3568 Sayılı Kanuna Göre Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma**

Mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır. Yeminli Mali Müşavirlerin, mükerrer şekilde, tasdike

---

<sup>304</sup> Arıkan, a.g.e., s.56.

<sup>305</sup> Daha ayrıntılı bilgi için meslek mensupları için disiplin yönetmeliği bakılmalıdır.

<sup>306</sup> **3568 Sayılı Kanun**, 13.06.1989 Tarih Ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davrandıklarının veya tasdik yetkilerini mükerreren kasten gerçeğe aykırı olarak kutlandıklarının anlaşılması ve bu durumun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde, Yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

#### **4.3.3.4. 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslekten Çıkarma**

Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

#### **4.3.3.5. 3568 Sayılı Kanuna Göre Çalışan Meslek Mensuplarının Görevleriyle İlgili Suçlardan Dolayı Cezalandırması**

3568 sayılı yasanın 47. maddesine göre;

*“Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.”* Bu hükme göre, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir görevlerini ifa ederken Türk ceza kanununun 247. ve devamı maddeleri uyarınca cezalandırılması hüküm altına alınmıştır.

#### **4.3.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumlulukları Ve Cezalandırılmaları**

Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur.<sup>307</sup>

Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, 2499 sayılı sermaye piyasası kanununda belirtilen özel hükümlere tabidir. Kanun'un ilgili hükümleri çerçevesinde, aşağıda yer alan aykırılıkların varlığı halinde bağımsız denetim

---

<sup>307</sup>Kaya, a.g.e., s.36.

kuruluşunun sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi sermaye piyasası Kurulunca iptal edilebilir.<sup>308</sup>

- Kuruluş şartlarının kaybedilmesi,
- Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak;
- Görev kabulüne ve değişimine ilişkin bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına uyulmaması,
- Bağımsız denetimlerde Kurula bildirilen bağımsız denetim sözleşmesinde yer alanlar dışında fiilen başka bağımsız denetçi görevlendirilmesi,
- Bağımsız denetim planı ve çalışma kâğıtları ile bunları destekleyici diğer bilgi ve belgelerin bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,
- Uygun bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilememesi,
- Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması,
- Finansal tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim standartlarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,
- Yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dahil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması,
- Bildirim yükümlülüklerinin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi ya da Kurulca veya Kurul tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin zamanında, tam ve doğru olarak verilmemesi,
- Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı bağımsız denetim ve inceleme raporu düzenlenmesi,
- Sermaye piyasasında kesintisiz olarak 5 yıl süreyle fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunulmamış olması.

---

<sup>308</sup>SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22), 27.07.2006 tarihli ve 26241 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

### **4.3.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda İşlem Denetçisinin Sorumluluğu Ve Cezalandırılması**

#### **4.3.5.1. Genel Olarak Denetçi Sorumluluğu**

Sermaye şirketlerinde denetleme görevini yapan, ancak denetim görevleri birbirinden farklı olan birden çok denetçi bulunmaktadır.

Bunların ilki; şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını ve hesapları denetleyen denetçilerdir.

İkinci olarak, birleşme, bölünme, tür değiştirme gibi yapı değişikliklerini veya menkul kıymet ihracını ya da kuruluşu veya sermaye artırımını veya azaltılması gibi yeni kuruluş sayılan hallerdeki söz konusu işlemleri denetleyip rapor düzenleyen işlem denetçileridir.

Üçüncü olarak, topluluk ilişkileri için veya pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakları çerçevesinde belirli olayların açıklığa kavuşturulmasını sağlamak amacıyla mahkemece atanan özel denetçilerdir.

Denetim sözleşmesine taraf olan denetçi ile yardımcıları ve bağımsız denetim kuruluşunun denetime yardımcı olan temsilcileri, denetimi özenli, tarafsız, doğru ve gerçeği yansıtacak şekilde yapmakla yükümlüdürler. Bu yüküme aykırılık denetçinin ve yardımcılarının sorumluluğuna yol açar. Kasten veya ihmal ile yükümlülüklerini ihlâl edenler, şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirkete karşı sorumludurlar.<sup>309</sup>

İşlem denetçisinin üç çeşit sorumluluğunun bulunduğu genel olarak kabul görmektedir. Bunlardan ilki kamusal sorumluluğudur. İşlem denetçisinin denetiminin asıl amacı ortakların korunması ancak nihai olarak kamu menfaatinin korunmasıdır.<sup>310</sup> Bu menfaatin korunması için, işlem denetçileri (denetçiler ve özel denetçi) kamu adına

<sup>309</sup>Pulaşlı, "Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt II", s. 913.

<sup>310</sup>Ünal Tekinalp, **Yeni Anonim Ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığının Esasları**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011, s.289.

denetleyici bir üst kurum tarafından denetleneceklerdir.<sup>311</sup>

Bunun yanında, işlem denetçisinin, ortaklık ile bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi için yapılan sözleşmeden kaynaklanan sözleşmese sorumluluğu bulunmaktadır. Söz konusu sözleşmenin hukuki niteliği eser sözleşmesi olarak nitelendirilir. Dolayısıyla sözleşmenin hükümlerine aykırılık nedeniyle Borçlar kanunda düzenlenen hükümler uygulanır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre işlem denetçisinin sorumluluğunun nedeni, kanunda yer alan görevlerini yerine getirmemesidir. Ortaklıkla sözleşme kapsamında iş gören işlem denetçisi açısından, sözleşmenin ihlali, yasa hükümlerinde sorumluluk nedeni olarak gösterilmiştir Bu bağlamda, işlem denetçisinin doğrudan kanundan kaynaklanan sorumluluğu, sözleşmelerin ihlalini de kapsar şekilde geniş kapsamlı olarak düzenlenmiştir.<sup>312</sup>

#### **4.3.5.2. Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmede İşlem Denetçisinin Sorumluluğu**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 193.maddesi işlem denetçilerinin sorumluluğu hakkında şu şekilde düzenleme yapmıştır.

*“Birleşme, bölünme veya tür değiştirme işlemlerine herhangi bir şekilde katılmış bulunan bütün kişiler şirketlere, ortaklara ve alacaklılara karşı kusurları ile verdikleri zararlardan sorumludurlar. Kurucuların sorumlulukları saklıdır. Birleşmeyi, bölünmeyi veya tür değiştirmeyi denetlemiş kişiler şirketlere, münferit ortaklara ve alacaklılara karşı kusurları ile verdikleri zararlardan sorumludurlar.”*

Buna göre, birleşme bölünme ve tür değiştirmeyi denetlemiş olan işlem denetçileri şirketlere, münferit ortaklara ve alacaklılara karşı kusurları ile verdikleri zarardan sorumlu olacaklardır. Sorumluluğun sınırı kanundan veya esas sözleşmeden kaynaklanan ihlali oluşturmalıdır.

---

<sup>311</sup>Aslı Elif Gürbüz Usluer, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Ortaklıklarının Birleşme Bölünme Ve Tür Değiştirmesinde İşlem Denetçisi Ve Hukuki Sorumluluğu**, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Ankara: Haziran 2011, Sayı: 2, s.144.

<sup>312</sup>Usluer, a.g.m., s.145.



İşlem denetçileri açısından bu yükümlülükler; yeniden yapılanma planı veya sözleşmesinin, yeniden yapılanma raporunun ve yeniden yapılanma bilançosunun incelenmesi, bu doğrultuda tarafsız, dürüst, gerçeği yansıtıcı, açıklayıcı, haber verici yasanın amir hükümlerine uygun bir denetim raporu hazırlanmasıdır. Kusur sorumluluğu bu kapsamda değerlendirilmelidir.<sup>313</sup>

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 554. Maddesinde;

*“Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Kusuru iddia eden ispatlar.”* Şu halde sermaye şirketleri denetleyen denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi taraf olan kişilere verdikleri zararlardan dolayı sorumludurlar. Denetçilerinin sorumluluğu kusur ile ilgili işlem denetçisinin sorumluluğunun doğması için görevin yerine getirilmesinde kusurlu hareket edilmiş olması, başka bir ifade ile görev kusuru şartını aramaktadır. Bu işlemler nedeni ile zarara uğrayanlar bu zararlarını gerekçeli olarak ispat etmek zorundadırlar.

#### **4.3.5.3. İşlem Denetçisinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 404. Maddesinde; denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlü oldukları, faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamayacakları Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu oldukları, Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsil olduğu hüküm altına alınmıştır.

---

<sup>313</sup>Usluer, a.g.m., s.147.

Denetim de Davranış dürüstlüğü, tarafsızlığı ve şirket sırlarına bağlılığı ifade eder. Dürüstlük ise meslekî etik dahil her türlü ahlaki kurallara gönderme yapar. Uygulama dürüst kelimesine, özenli, güvenilir, vicdanlı, sorumluluğun bilincinde anlamları yüklemeli, bunu aramalıdır.<sup>314</sup>

Davranış yükümleri ise denetimi niteler. Dürüstçe, ahlâk kurallarının, meslekî etiğe göre ve tarafsız bir şekilde yapılması gereken denetimdir. sır saklama da denetim ile bağlantılıdır. Bunun sonucu, denetleme tam, gerçeği yansıtır, açıklayıcı, haber verici nitelikte olmalıdır.<sup>315</sup>

Buna göre işlem denetçisi ve onun yardımcıları bağımsız denetim yapmasına yardımcı olan temsilcileri sır saklamakla yükümlü olup, faaliyetleri sırasında öğrendikleri iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamayacaklardır. Bunun yanında ticaret ortaklığının işlem denetçisi bağımsız denetleme kuruluşu ise, denetçisi bağımsız denetleme kuruluşunun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar nitelikte bir sır saklama yükümlülüğü düzenlenmiştir.

İşlem denetçileri denetledikleri ortaklıkların iş ve işletme sırlarını faaliyetleri sırasında öğrenmeli ve bunları izinsiz kullanmamalıdır. Burada esas itibariyle kullanılmaması gereken sırlar ortaklığın ticari sırlarıdır. Ticari sır bir ticari işletme ya da şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları veya diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, gizliliği nedeniyle rakiplerince bilinmemesi ve üçüncü kişilere açıklanmaması gereken, ancak mevzuatın gerekli kıldığı hallerde yetkili mercilere verilebilen, ticari işletmenin ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan ve ekonomik menfaat sağlayan; işletme ya da şirketin gizli kalması için hal ve şartlara göre gerekli güvenlik önlemlerini aldığı, halihazırda ya da olası bir ekonomik değer taşıyan, sahibinin sırrın gizli kalması yönünde açık veya örtülü iradeye sahip olduğu gizli bilgidir.<sup>316</sup>

Sır saklama yükümlülüğünün kapsamına herkesçe bilinen, genel kabul görmüş

---

<sup>314</sup> **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeşi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>315</sup> **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekeşi**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>316</sup> Usluer, a.g.m., s.151.

bilgiler girmez. Başka bir ifadeyle, herkes tarafından bilinen bilgiler, mesleki faaliyetin yerine getirildiği sırada öğrenilse bile bu durum sır saklama yükümlülüğünün ihlali anlamına gelmez.<sup>317</sup> Sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesi, başka bir deyişle ile sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesi nedeniyle sorumluluğun doğması için, sırrın kullanılmasının gerektiği ifade edilmiştir. İşlem denetçileri başka müşterilerinden elde ettiği bilgileri çalıştığı işletme üzerindeki işlemleri için kullanırsa sır saklama yükümlülüğüne aykırı davranmış olur. Bu işlemler sonucunda kendisinin doğrudan menfaat sağlaması da zorunlu değildir. Bunun yanında ticari sırrın en önemli unsurları, sahibine ekonomik menfaat sağlaması ve gizliliğidir.

Ticari bir bilgiyi sır yapan en önemli unsur olan gizliliğin ortadan kalkması ekonomik değeri olan bu bilginin, söz konusu değeri yitirmesine neden olur. İşlem denetçisinin sır saklamadan doğan sorumluluğu kusura dayanır. İşlem denetçisinin sır saklamadan doğan sorumluluğu şirket ya da zarar verdikleri takdirde bağlı şirkete karşıdır

Dolayısıyla, ortaklar sır saklama yükümlülüğünün ihlali nedeniyle tazminat davası açamazlar.<sup>318</sup>

#### **4.3.5.4. İşlem Denetçisinin İbrası**

Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, denetçilerin, şirketin kuruluşundan ve sermaye artırımından doğan sorumlulukları, şirketin tescili tarihinden itibaren dört yıl geçmedikçe sulh ve ibra yoluyla kaldırılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu sürenin geçmesinden sonra da sulh ve ibra ancak genel kurulun onayıyla geçerlilik kazanır. Bununla beraber, esas sermayenin onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden pay sahipleri sulh ve ibranın onaylanmasına karşı iseler, sulh ve ibra genel kurulca onaylanamaz.<sup>319</sup>

---

<sup>317</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>318</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>319</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

#### 4.3.5.5. İşlem Denetçiliğinin Sorumluluğunun da Zamanaşımı Müessesesi

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve denetçilere karşı açılacak davalarla ilgili olarak iki farklı olanak öngörülmüştür. Birincisi hak düşürücü süre, ikincisi ise, zamanaşımıdır.<sup>320</sup>

6102 sayılı Türk Ticaret kanununda 558. maddesi gereğince genel kurulun ibra kararına olumsuz oy vermiş olan pay sahiplerinin dava hakları, genel kurulun aldığı ibra kararı tarihinden itibaren altı ay içinde açılmalıdır. Altı aylık süre hak düşürücü süre olduğundan, bu yargıç tarafından re ‘sen dikkate alınır ve zamanaşımını kesen olaylar buna uygulanmaz.

Şirketler hukukunda sorumlu olanların sorumluluğunu sona erdiren ikinci olanak ise, hükmündeki zamanaşımı süresidir.<sup>321</sup>

Buna göre;

- Davacının, sorumluları ve zararı öğrenmesinden itibaren iki yıl geçmekle zamanaşımına uğrar.
- Dava, her halde zarar verici fiilin gerçekleşme tarihinden itibaren başlamak üzere beş yıllık sürenin geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Burada zararın ve buna sebebiyet verenlerin öğrenilmiş olmasının önemi yoktur. Önemli olan, zarar veren fiilin meydana geldiği tarihtir.
- Sorumluluğu gerektiren fiil, aynı zamanda bir suç teşkil ediyor ve bu suça ait zamanaşımı süresi Ceza Kanunumuza göre daha uzun zamanaşımına tâbi bulunuyorsa, tazminat davasında da o zamanaşımı süresi uygulanır.

Bu sürelerin geçirilmesi halinde, yöneticiler ve denetçiler aleyhine artık sorumluluk davası açılabilirse de, davalıların zamanaşımı defini ileri sürmeleri halinde dava düşer. Bu nedenle, hak düşürücü süreden farklı olarak zamanaşımı teknik anlamda bir defa olup, yargıç tarafından dikkate alınmaz, ilgili olan kişiler tarafından ileri

<sup>320</sup>Pulaşlı, "Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt II", s. 1988.

<sup>321</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

sürülmesi gerekir.<sup>322</sup>

#### **4.3.5.6. İşlem Denetçisi Hakkında Dava Açılması**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ortaklığa, ortaklara ve alacaklılara, işlem denetçisinin yeniden yapılanmada kusuruyla verdiği zararlar nedeniyle dava açma hakkı tanımaktadır.

Yeniden yapılanma denetiminde dava açma hakkı sağlayan bu hükümler, yeniden yapılanma tamamlanmamış olsa dahi ortaklığa, ortaklara ve alacaklılara, işlem denetçisinin sorumluluğuna ilişkin dava açma hakkı verir mi sorusunun olumlu cevaplanması gerekir.

Zira 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 193.maddesi hükmünde sorumluluk davasının açılabilmesi için yeniden yapılanmanın hukuki geçerlik kazanması bir şart olarak öngörülmemiştir. Bunun yanında, işlem denetçisine sorumluluk davası açılabilmesi için, sorumluluk koşullarının denetçinin görevini yaptığı sırada gerçekleşmesi yeterli olup, yeniden yapılanma sonuçlandığında aynı görevi sürdürüyor olması gerekli değildir. Sorumluluk davasında kusurun bulunmadığı davalı tarafından ispatlanmalıdır.

Yeniden yapılanmada işlem denetçisinin kusuruyla verdiği zarardan dolayı sorumluluğu söz konusu olduğunda dava açabileceklerden bir tanesi de ortaklıktır. Yeniden yapılanmada devreden şirketin sona ermesi halinde, dava ehliyeti külli halefiyet yoluyla devralan şirkete geçer. ortaklar da sorumluluk davası açma hakkına sahiptir.

Ortaklar, tazminatın şirkete ödenmesi koşuluyla şirketin uğradığı zararı talep edebilirler. Bunun yanında sorumluluk davası açma hakkı alacaklıya da tanınmıştır. Sermaye ortaklıklarında alacaklılar bu davayı ancak ortaklığın iflası durumunda açabilirler. Dava açma yetkisi öyle bir durumda öncelikle iflas idaresine aittir Davalı birleşme, bölünme ve tür değiştirmeyi denetlemiş işlem denetçisidir. İşlem denetçileri açılacak davada davalı sıfatı ile yer alırlar.

---

<sup>322</sup> Pulaşlı, "Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt II", s.1988.

#### 4.3.5.7. İşlem Denetçisinin Sorumluluk Davasında Yetkili Mahkeme

İşlem denetçisinin sorumluluğu hakkında şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde dava açılabilir.<sup>323</sup> Asliye ticaret mahkemenin bulunmadığı yerde asliye ticaret mahkemesine bakmakla görevli mahkeme tarafından dava açılabilir. Mahkemede dava açan davacı veya davacılar işlem denetçisinin yaptığı işlemlerden nedeni ile zarara uğradıklarını işlem denetçisinin yaptığı işlemlerde kanuna şirket ana sözleşmesini ve kamu yararına karşı kusurlu davrandığını ve bu kusurundan dolayı zarara uğradıklarını gerekçeli olarak mahkemede ispat etmek zorundadırlar.

#### 4.3.6. İşlem Denetçisinin Cezalandırılması

İşlem denetçisi kusurlu işlemlerinden dolayı Türk Ticaret Kanununda veya diğer kanunlarda çeşitli cezalar öngörülmüştür.

##### 4.3.6.1. Gerçeğe Aykırı İşlem Denetçisi Raporu Düzenleme<sup>324</sup>

İşlem denetçisinin 6102 sayılı yasanın Türk ticaret kanun 351. Maddesinde yazılı hükümlere aykırı şekilde rapor düzenlemesi durumunda aynı 562. maddesinin 5. fıkrası uyarınca üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

Bu duruma göre işlem denetçisinin düzenleyeceği tüm raporlar için 351.<sup>325</sup> maddeye atıfta bulunulduğuna göre işlem denetçisi şirket kuruluşu, birleşmesi, bölünmesi, tür değiştirmesi ve diğer düzenleyeceği raporlarda yasa ya aykırı aykırı rapor düzenlemesi ve ilgililerin bundan zarar görmesi sonucu işlem denetçisi adli para cezası alabilecektir.

<sup>323</sup> **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>324</sup> 6102 sayılı Türk ticaret kanununun 351. maddesi “ Şirketin kuruluşuna ilişkin denetleme raporu bir veya birkaç işlem denetçisi tarafından verilir. İşlem denetçisi kuruluş raporunda, payların tamamının taahhüt edildiğini; kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan pay bedellerinin en az tutarlarının kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını; buna ilişkin banka mektubunun kuruluş belgeleri arasında yer aldığını; bu yükümlülüğün herhangi bir şekilde dolandırıldığına ilişkin bir belirti bulunmadığını; aynı sermaye ve devralınan aylar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece bir kararla onaylanan raporun dosyaya sunulduğunu; kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu; kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı değerlemenin, işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını gerekçeleriyle ve hesap verme ilkesinin gereklerine uygun olarak açıklar.”

#### **4.3.6.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 549. maddesi, sermaye şirketlerde, “*şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin, beyanların ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan*” doğan zararlardan belgeleri düzenleyenlerin veya beyanları yapanların ve kusurlarının varlığı hâlinde bunlara katılanların, sorumlu olacağını öngörmektedir. Anılan hukuki sorumluluk yanında, aynı kanunu 562. maddesinin 8. fıkrasında “*Kanunun 549'uncu maddesine aykırı hareket edenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar*”. denilmektedir.

Bu durumda işlem denetçisinin sorumluluğu görevi ile ilgili olup ilgili bilgi belgelerinin mesleki uzmanlığına ve mesleki özen ve titizliğine göre denetimi yapması sonucu, hile sahte ve belge veya gerçeğe aykırılığı tespit edemediği ortaya koyması gerekmektedir.

#### **4.3.6.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunma**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 550. Maddesinde;

“ *Sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla, şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilirler ve payların karşılıkları ile zararı faiziyle birlikte müteselsilen öderler. Sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bilen ve buna onay verenler, söz konusu borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumludurlar.*” şeklinde düzenleme yaparak sermaye taahhüdü ve ödemesi hakkında yaptırım öngörmektedir. Bunun yanında sermayeye ilişkin raporlarda gerçeği aykırı olarak sermaye taahhüdü veya ödeme yeterliliği hakkında aldatıcı yanlış beyanlara onay veren işlem denetçisi hakkında üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılması hüküm altına alınmıştır.

#### **4.3.6.4. Sır Saklama Yükümlüğünde Ceza**

Denetçiler faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve

işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

Sırların kullanımını izinsiz olarak yerine getirmeleri durumunda ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilmesi hüküm altına alınmıştır.

İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.

Yine bu hükme ilave olarak 527. Maddede ise, “*Görevi dolayısıyla incelemesine sunulan defter ve belgeleri inceleyenlerin, elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları yasaktır. Şeklinde düzenleme yapmış olup bu düzenlemeye aykırı hareket ise Türk ceza kanununun 239. Maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır.*

Türk ceza kanununun 239. Maddesi hükümleri şu şekildedir;

- Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.
- Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.
- Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmaz.



- Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

Şeklindir.

#### **4.3.6.5. Cezaların Soruşturulması Ve Kovuşturulması**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre belirlenen suçlar resen takip olunması hüküm altına alınmıştır. Bu suçlar için suçun öğrenilmesinden sonra kamu adına suçlar resen takip edilebilecektir.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

3568 sayılı yasada meslek mensubu olabilmek için en az dört yıllık eğitim veren iktisat, işletme, hukuk, siyasal bilgiler fakültelerinden mezun olunmasına müteakip yapılan üç yıllık staj sonrasında yapılan yeterlilik sınavından başarılı olunması durumunda serbest muhasebeci mali müşavir unvanı alınmaktadır. Yeminli mali müşavir olunması için ise mesleği fiilen on yıl icra ettikten sonra yapılan yeterlilik sınavında başarılı olunması durumunda yeminli mali müşavir unvanı alınmaktadır. Mesleğin başlangıç noktasını serbest muhasebeci mali müşavirlik oluşturmaktadır. Ancak serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için geçerli lisans düzeyi eğitimi temelde farklı amaçlara yönelik disiplinlerden oluşmaktadır. Bu anlamda üniversitelerde lisans düzeyinde eğitim veren “ muhasebe finansman” bölümleri yaygın olarak açılmalı, serbest muhasebeci mali müşavir, denetçi, işlem denetçisi ancak bu bölümü tamamlayan kişilerden olmalıdır.

3568 sayılı yasada meslek mensuplarını serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olduğu hüküm altına alınmıştır. 3568 sayılı yasa yürürlüğe girdiği tarihteki koşulları dikkate alarak daha çok maliye idaresine hizmet eder anlayışı ile hazırlandığı görülmektedir. Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu meslek mensupları hakkında yeni görevler ortaya koymaktadır. Bunun temelinde de denetim olgusu ortaya çıkmaktadır. Öyle ise 3568 sayılı yasada mesleki uzmanlığa dayalı olarak tekrar düzenlemelidir. Bu düzenleme mali müşavir, bağımsız denetçi ve işlem denetçisi şeklinde olmalı, her bir meslek mensubunun görev ve yetkileri kanunda ayrı ayrı belirtilmeli ve bu meslek mensuplarının birbirlerinin yerine faaliyet göstermeleri yasaklanmalıdır.

İşlem denetçisinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun sadece hangi işleri yapacağı belirtilmeli, işlem denetçisinin görevlendirilmesi, çalışma usul ve esaslarını, yapacağı ve yapamayacağı işler, işlem denetçi olma özellikleri ile hukuksal ve cezai

sorumlulukları meslek yasasında yer almalıdır. Çünkü mesleği icra eden işlem denetçisi ancak meslek yasasındaki usul ve esaslara göre çalışması gerçekçi sonuçlar verecektir. Bu durumda 3568 sayılı meslek yasasının da 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer alan düzenlemelerin gerektirdiği şekli ile yeniden düzenlenmelidir. İşlem denetçisinin denetim lisansının elde edebilmesi için mali müşavir olmasına müteakip on yıl çalışma sonucunda gireceği sınavda başarılı olması sonucunda denetim lisansı meslek örgütü tarafından verilmelidir. 660 sayılı kanun hükmünde kararnamede yer alan denetçi ve denetim şirketlerinin denetimi lisansının verilmesi geri alınması veya mesleki yaptırım uygulaması faaliyetleri meslek örgütünü verilmelidir.

İşlem denetçisi 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan görevleri genel olarak sermaye şirketlerinin kuruluş birleşme, bölünme, tür değiştirme ve diğer işlemlerin denetimidir. Ayrıca küçük işletmelerin anlaşması durumunda işlem denetçisine gerek kalmadan bu işlemleri yapabilmelerine imkân tanımaktadır. Bu anlamda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ayırım olmaksızın bütün şirketlerin kuruluş, birleşme, bölünme, tür değiştirme işlemlerini ile diğer faaliyetleri ile işlem denetçisi tarafından denetlenmesinin yolu açılmalıdır. Ayrıca tüm şirketlerin tasfiyeye giriş işlemleri, tasfiyeden dönüş işlemleri, şirketin faaliyetlerinin devam ettiğinin tespit edilmesi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer almalıdır. İşlem denetçisinin görevi niteliği itibariyle bir olayın kanunlara ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi esastır. Şu halde işlem denetçisine sadece 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki görevleri yanında idarenin diğer alanlarında kendisine görev ve yetki verilmesi önem arz etmektedir. İşlem denetçisine diğer bakanlıklar düzeyinde yapılması zorunlu olan, ancak bağımsız denetim olgusundan farklı olarak sadece bir olgunun veya bir işlemin denetimini yapacak imkânlar verilmelidir.

İşlem denetçisini tüm bu faaliyetleri yaparken şu mesleki bilgi donanımına sahip olması gerekir, Hukuk alanında; medeni usul hukuku, medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku, icra ve iflas hukuku, ceza hukuku ceza muhakemeleri hukuku, idare hukuku vergi hukuku, vergi usul hukuku, dış ticaret hukuku, sermaye piyasası hukuku, bankacılık hukuku iş ve sosyal güvenlik hukuku, denetim ve muhasebe alanında; ileri derece finansal muhasebe, denetim teorisi, uluslararası muhasebe standartları, uluslararası denetim standartları ve finansal yönetimidir. Söz konusu bu bilgi

donanımına sahip kişilerin işlem denetimini yapması, işlem denetiminden beklenen amaç için gerekli olduğu ortaya koymaktadır.

Tüm bu değerlendirilmelerden sonra 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda işlem denetimi hak ve menfaatlerin korunması yönünden son derece önem arz etmektedir. Kanunun yürürlüğü girmesi ile işlem denetimi faaliyetinin işlem denetçileri tarafından sulandırılmadan yapılması gerekmektedir.

## 6. KAYNAKÇA

- AKYEL, Nermin, *Adli Muhasebecilik Ve Türkiye'de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi Ve Öneriler*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE, 2009,
- AKBİLEK Nevzat, *Türk Avrupa Birliği Hukukunda Anonim Şirket Birleşmesinde Pay Sahibinin Korunması*, Ankara: Seçkin Yayınları 2009
- AKSOY Tamer, *Denetim 1*. Basım, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002
- ALTAŞ Soner, *Şirket Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2011
- ARIKAN Yahya, *Meslek Mevzuatı*, İstanbul: 13 Baskı, İSMMMOMevzuat Yayınları, 2008
- ATAMAN Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa yayınları 876, 2001
- ATAMAN Başak, *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2000
- BOZKURT Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 3. Basım, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000
- Borçlar kanunu,
- BÜYÜKBALKAN Uğur, *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı*, Ankara: Türmob Yayınları No:46, 1998
- ÇOŞTAN Hülya, *Anonim Ortaklıklarda Bölünme*, Ankara, Vedat Kitapçılık 2004
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh ve Diğerleri, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:1585, 2004

DURMUŞ Cem Niyazi, Oktay Taş, *SPK Düzenlemeleri Ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*, İstanbul: Alfa Yayınları, 2008

ESEN Muhitin, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gelen Önemli Yenilikler*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 366, Şubat 2012

GÜREDİN Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 13. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010

GÜNDOĞDU Burhan, *Smmm ve Ymmm Sorumlulukları*, Ankara, Türmob yayınları 2005

GÜCENME Ümit, *Muhasebe Denetimi*, Bursa: Aktüel Yayınları, 2004

<http://www.aslanhuseyin.com/2011/01/18/karsilastirmalidegerlemeyontemi>  
erişim18.03.2012

<http://www.ozdogrular.com/content/view/16514/> erişim 22. 03. 2012

İNANÇ Mustafa, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama Ve İbraz Yükümlülüğü*, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs Haziran 2011

KAYA Mehmet Emin, *Bağımsız Denetim Mevzuatı*, Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2007

KAVAK Ahmet, *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri*, İstanbul: Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2009

KAVUT Lerzan, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, *Bağımsız Denetim*, İstanbul İSMMMÖ yayın No 130, 2009

KEPEKÇİ Celal, *Bağımsız Denetim*, 3. Basım, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004

ÖZKORKUT Korkut, *Ticaret Hukuku Ders Notları*, Ankara: 2011

POROY Reha, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2010

- PULAŞLI Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt I, Ankara Adalet Yayınları, 2011
- PULAŞLI Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt II, Ankara Adalet Yayınları, 2011
- ÖZEL Salih, *Şirket Birleşmeleri Ve Vergi İlişkisi*, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2005, Sayı:155
- SERBEST Çağatay, *Firmada Değer Yaratan Unsurlar Ve İndirgenmiş Nakit Akımları Yönetimi İle Firma Değerlemesi Uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2007, s. 39.
- SMMM ve YMMM Kanunu (3568 sayılı)
- Sermaye Piyasası Kanunu (2499 sayılı)
- SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,
- SPK, Birleşme işlemlerine İlişkin Seri I No:31 sayılı tebliği
- Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Genel Çalışma usul ve Esasları hakkında yönetmelik,
- TEKİNALP Ünal, *Yeni Anonim Ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığının Esasları*, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011
- TOKAÇ Ahmet, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdikleri*, <http://www.asiad.org.tr/dosya/asiadyttk02.pdf> (Erişim 22.03.2012)
- Türk Ticaret Kanunu
- Türk Caza Kanunu
- Türk Dil Kurumu, *Büyük Sözlük*, 2005, Erişim, 18.03.2012
- Türkiye Odalar ve Borsalar birliği (TOBB), *Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Şirketim* 2011
- Türmob, *Denetim Cilt I*, 1. Basım, Ankara : Tesmer Yayınları No:85, 2009

Türmob, *Meslek Hukuku Mesleki Değerler Ve Etik*, Ankara: Tesmer Yayın No:88, 2009

Türmob, *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları*, Ankara: Türmob Yayın No:339, 2008

USLUER Aslı Elif Gürbüz, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Ortaklıklarının Birleşme Bölünme Ve Tür Değiştirilmesinde İşlem Denetçisi Ve Hukuki Sorumluluğu*, Banka Ve Ticaret Hukuku Dergisi, Ankara, Haziran 2011 Sayı 2,

[www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr).

[www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr).

Yeni Türk Ticaret Kanunu (6102 sayılı)

Yeni Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi

YILDIRIM Haşmet, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçi Ve Denetim Müessesesi*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 369, Mayıs 2012

YILMAZ Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006



## **7. EKLER**

**EK 1 :Meslek Mensupları Faaliyet Durumu Tablosu**

<b>Unvanı</b>	<b>Bağımlı</b>	<b>Serbest</b>	<b>Toplam</b>
Serbest Muhasebeci	6, 860	6, 257	13, 117
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	31, 612	39, 836	71, 448
Yeminli Mali Müşavir	1, 847	2, 188	4, 035
<b>TOPLAM</b>	<b>40, 319</b>	<b>48, 281</b>	<b>88, 600</b>

Kaynak: [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr).

## EK :2 Türkiye'de Bağımsız Denetleme Kuruluşları

BAĞIMSIZ DENETLEME KURULUŞU	ŞEHİR
A1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	ANKARA
AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	ANKARA
AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A. Ş.	İSTANBUL
ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
AK DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	ANKARA
AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
AKT BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
AKTİF GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ REVİZYON VE DENETİM A. Ş.	İSTANBUL

ANALİZ BAĞIMSIZ DENETİM VE MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
ANIL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	BURSA
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A. Ş.	İSTANBUL
ARTI DEĞER ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK AŞ	İSTANBUL
AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A. Ş.	İSTANBUL
ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A. Ş.	İSTANBUL
AVRASYA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	ANKARA
AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A. Ş.	ANKARA
BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	ANKARA
BANDEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A. Ş.	ANKARA
BAŞARAN NAS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş	İSTANBUL

BATI YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İZMİR
BAYLAN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
BBD BALANS BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A. Ş.	ANKARA
BİLGİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A. Ş.	İSTANBUL
BİRLEŞİK UZMANLAR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A. Ş.	İSTANBUL
C & Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A. Ş.	ANKARA
CAN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM ve SMMM A. Ş.	İSTANBUL
CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL

CPA BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A. Ş.	İSTANBUL
ÇAĞDAŞ BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A. Ş.	İSTANBUL
DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
DENET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
DETAY BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A. Ş.	İSTANBUL
DMF SİSTEM ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A. Ş.	ANKARA
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
DT BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
EGE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL

ERCİYES YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	KAYSERİ
EREN BAĞIMSIZ DENETİM ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	İSTANBUL
ERİŞEN BAĞIMSIZ DENETİM MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
GÖZET YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	BURSA
GÜÇBİR BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK A. Ş.	ANKARA
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A. Ş.	İSTANBUL
HLB SAYGIN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İZMİR
IHY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL

İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
KAPİTAL KARDEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
KARMA BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	ANKARA
LEGAL YÖNET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
MBK BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
MED YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
MGI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
MOD BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	ANKARA
OLGU BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A. Ş.	İZMİR



OLUŐUM BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A. Ő.	ANKARA
ÖNDER BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A. Ő.	ANKARA
PÜR BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ő.	İSTANBUL
RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ő.	İSTANBUL
RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ő.	İSTANBUL
REFERANS BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A. Ő.	ANKARA
REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ő.	ANKARA
REPORT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ő.	İSTANBUL
SAMDEN SAMSUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE SMMM A. Ő.	SAMSUN
SERBERKER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ő.	ANKARA
SUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ő.	İZMİR
TAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A. Ő.	İZMİR

TREND BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
TÜRKERLER BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	İSTANBUL
UZMAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
YILDIZLAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	SAMSUN
YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	ANKARA
YORUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İSTANBUL
YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.	İZMİR

Kaynak: [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)

### **EK 3: 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname**

## **KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN TEŞKİLAT VE GÖREVLERİ HAKKINDA KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME**

Karar Sayısı: KHK/660

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmıştır.

### **BİRİNCİ BÖLÜM**

#### **Amaç, Kapsam ve Tanımlar**

#### **Amaç ve kapsam**

**MADDE 1 – (1)** Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

#### **Tanımlar**

**MADDE 2 – (1)** Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin uygulanmasında;

a) Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre

yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri,

b) Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını,

c) Bağımsız denetim kuruluşu: Bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerini,

ç) Bakan: Başbakan veya görevlendireceği Bakanı,

d) Bakanlık: Kurumun ilişkili olduğu Bakanlığı,

e) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,

f) İkincil düzenleme: Bu Kanun Hükmünde Kararname ile verilen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmek üzere Kurum tarafından çıkarılan yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemleri,

g) Kalite güvence sistemi: Denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistemi,

ğ) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar: Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları,

h) Kurul: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu,

ı) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

i) Meslek mensubu: 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirleri,

j) Türkiye Muhasebe Standartları: Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Muhasebe Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı adıyla yayımlanan muhasebe standartlarını,

k) Türkiye Denetim Standartları: Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarını,

ifade eder.

## İKİNCİ BÖLÜM

### Kurum ve Kurul

#### Kurumun teşkilatı

MADDE 3 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Başbakan, Kurumun yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir Bakan eliyle yürütebilir.

(2) Kurum; Kurul ve Başkanlıktan oluşur. Kurumun merkezi Ankara'dadır. Kurumun merkezini değiştirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Kurum, gerekli gördüğü yerlerde temsilcilik açabilir.

#### Kurulun oluşumu

MADDE 4 – (1) Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye

Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur.

(2) Bakanlar Kurulu, üyelerden birini Başkan olarak atar. Kurul, Başkanın önerisi üzerine üyelerden birini İkinci Başkan olarak seçer.

(3) Kurul üyeliklerine atanacakların;

a) 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (1), (4), (5), (6) ve (7) numaralı alt bentlerinde belirtilen nitelikleri taşımaları,

b) En az dört yıllık eğitim veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yükseköğretim kurumlarından mezun olmaları veya bu dallarda yüksek lisans yapmış olmaları ve muhasebe, finans, vergi, denetim ve hukuk alanlarından birinde en az on yıllık deneyim sahibi olmaları,

c) Öğretim elemanları arasından Kurul üyeliklerine atanacakların ise iktisat, işletme, maliye ve muhasebe alanlarında en az on yıl süreyle öğretim üyesi veya öğretim görevlisi olarak görev yapmış olmaları,

şarttır.

(4) Üyeliğe atanacakların son üç yılda; bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış, bir bağımsız denetim kuruluşunda yönetim kurulu üyeliği yapmamış veya bir bağımsız denetim kuruluşunca istihdam edilmemiş olması ya da doğrudan veya dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık ilişkisinin olmaması zorunludur.

Görev süreleri

MADDE 5 – (1) Kurul Başkan ve üyelerinin görev süresi altı yıldır. Süresi biten Başkan ve üyeler yeniden atanamazlar. Başkanlığın veya üyeliğin görev süresi dolmadan herhangi bir sebeple boşalması halinde, boşalan yere bir ay içinde 4 üncü maddedeki esaslara göre atama yapılır. Bu şekilde atanan kişiler, yerine atandıklarının süresini tamamlar ve bunlardan iki yıl veya daha az süreyle görev yapanlar bir defalığına tekrar atanabilir.

(2) Kurul Başkan ve üyelerinin süreleri dolmadan herhangi bir nedenle görevlerine son verilemez. Ancak, ciddi hastalık veya sakatlık nedeniyle iş göremeyecekleri, atanmaları için gerekli şartları kaybettikleri veya durumlarının 6 ncı maddeye aykırı olduğu anlaşılanların görevleri Bakanlar Kurulu kararı ile sona erdirilir.

#### Yasaklar

MADDE 6 – (1) Kurul Başkan ve üyeleri, bilimsel amaçlı ders ve konferans gibi etkinlikler hariç olmak üzere, Kurumdaki resmi görevlerinin dışında resmi veya özel hiçbir görev alamaz, serbest meslek faaliyetinde bulunamaz, Kurumun düzenlemek ve denetlemekle yetkili olduğu sektör veya alanla ilgili ortaklıklarda pay sahibi olamaz, hakemlik ve bilirkişilik yapamaz ve ticaretle uğraşamazlar.

(2) Kurul Başkan ve üyeleri göreve başlamadan önce kendilerinin veya eş ve velayeti altındaki çocuklarının sahibi bulunduğu menkul kıymetlerden Hazine tarafından çıkarılan borçlanmaya ilişkin olanlar hariç olmak üzere Kurumun düzenlemek ve denetlemekle sorumlu olduğu kuruluşların her türlü sermaye piyasası araçlarını eş, evlatlık, üçüncü dereceye kadar, bu derece dahil kan ve ikinci dereceye kadar, bu derece dahil kayın hısımları dışındakilere otuz gün içinde satmak suretiyle elden çıkarmak zorundadır. Kurul üyeliklerine atanmalarından itibaren otuz gün içinde bu fıkraya uygun hareket etmeyen üyeler, üyelikten çekilmiş sayılır. Bu durum, Kurul kararı ile tespit edilir ve Bakana bildirilir.

(3) Kurul Başkan ve üyeleri, görevlerinden ayrılmalarını izleyen iki yıl içinde Kurumun denetlemekle ve düzenlemekle görevli olduğu sektör ve alandaki özel kuruluşlarda görev alamazlar.

(4) Birinci ve ikinci fıkra hükümleri Kurum personeli hakkında da uygulanır. Danışmanlık ve avukatlık gibi hizmetleri yürütmek üzere Kurumla sözleşme yapanlar, sözleşme süresince Kurumun faaliyet alanı ile ilgili başka iş yapamazlar.

(5) Kurul üyeleri ve diğer personel, Kurumla ilgili gizlilik taşıyan bilgileri ve ticari sırları, görevlerinden ayrılmış olsalar bile kanunen yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamazlar, kendilerinin veya başkalarının menfaatine kullanamazlar.

(6) Kurul Başkan ve üyeleri 19/4/1990 tarihli ve 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanununa tabidir.

#### Yemin

MADDE 7 – (1) Kurul Başkan ve üyeleri, Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulu huzurunda, görevlerinin devamı süresince Kurulun işlerini tam bir dikkat, dürüstlük ve tarafsızlık ile yürüteceklerine, kanun hükümlerine aykırı hareket etmeyeceklerine ve ettirmeyeceklerine dair yemin ederler.

(2) Yemin için yapılan başvuru Yargıtay tarafından acele işlerden sayılır. Kurul Başkan ve üyeleri yemin etmedikçe göreve başlayamazlar.

#### Kurulun çalışma esasları

MADDE 8 – (1) Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez.

(2) Kurul haftada en az bir defa olmak üzere, gerekli hallerde toplanır. Toplantıyı Kurul Başkanı, yokluğunda ise İkinci Başkan yönetir. Her bir toplantının gündemi toplantıdan en az bir gün önce Başkan, yokluğunda İkinci Başkan tarafından hazırlanarak Kurul üyelerine bildirilir. Gündem maddelerine geçmeden önce Başkan tarafından Kurumun faaliyetleri hakkında Kurula bilgi verilir. Gündeme yeni madde eklenebilmesi için toplantı başlamadan önce bir üyenin öneride bulunması ve önerilen maddenin gündeme eklenmesinin Kurulca kabul edilmesi gerekir.

(3) Kurul, en az altı üyenin hazır bulunmasıyla toplanır ve en az beş üyenin aynı yöndeki oyuyla karar alır. Oylamalarda çekimser oy kullanılamaz. Ancak,



toplantıda karar için gerekli nisabın sağlanamadığı durumlarda, bir sonraki toplantıda oylarda eşitlik olması halinde Başkanın bulunduğu tarafın oyu üstün sayılarak karar alınır. Kurul kararı tutanakla tespit edilir ve karar tutanağı toplantı esnasında veya en geç toplantıyı izleyen işgünü, toplantıya katılan tüm üyeler tarafından imzalanır.

(4) Özel kanunlardaki süreler saklı kalmak üzere, Kurul kararı, alındığı toplantı tarihinden itibaren en geç otuz gün içinde gerekçeleri, varsa karşı oy gerekçeleri ve imzaları ile birlikte tekemmül ettirilmek zorundadır. Kurulun düzenleme mahiyetinde olmayan kararları, gerekçeleri, varsa karşı oy gerekçeleri ve imzaları ile birlikte tekemmül ettirildikleri tarihte yürürlüğe girer.

(5) Geçerli mazereti olmaksızın bir takvim yılında toplam üç toplantıya katılmayan veya bir toplantıya katıldığı ve karşı oy kullanmadığı halde Kurul kararlarını süresi içinde imzalamayan veya karşı oy gerekçesini süresi içinde yazmayan Kurul üyeleri, üyelikten çekilmiş sayılır. Bu durum Kurul kararı ile tespit edilir.

(6) Kurul üyeleri kendisi, eşi, evlatlıkları ve üçüncü dereceye kadar, bu derece dahil kan ve ikinci dereceye kadar, bu derece dahil kayın hısımlarıyla ilgili konularda müzakere ve oylamaya katılamazlar.

(7) Kurulun düzenleme ve denetleme mahiyetindeki kararları, tekemmül etmesinden itibaren en geç üç işgünü içinde Bakanlığa gönderilir.

(8) Kurul ikincil düzenlemeleri hazırlarken, katılımı ve saydamlığı sağlamak üzere, ilgili tarafların görüşlerine başvurur.

(9) Kurul tarafından alınan düzenleyici nitelikteki kararlar yayımlanmak üzere Başbakanlığa gönderilir ve en geç yedi gün içinde Resmi Gazetede yayımlanır. Kurulun denetleyici nitelikteki kararları uygun vasıtalarla kamuoyuna duyurulur. Kurul, yayımlanması ülke ekonomisi ve kamu düzeni açısından sakıncalı olan denetleyici nitelikteki kararların yayımlanmamasına karar verebilir.

(10) Yaptırım öngören kararlar dahil tüm Kurul kararları, tekemmül etmeleri ve ilgililere tebliğ edilmeleri veya usulüne uygun olarak duyurulmaları ile birlikte uygulanabilir ve para cezaları tahsil edilebilir hale gelir.

Kurulun görev ve yetkileri

MADDE 9 – (1) Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

b) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

ç) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

e) İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

g) Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

ğ) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

h) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

ı) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.

i) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

j) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

k) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.

- l) Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.
- m) Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.
- n) Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak.
- o) Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.
- ö) Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Başkanlık

Başkanlık

MADDE 10 – (1) Başkanlık, Kurul kararlarını uygulamakla ve diğer konularda Kurula yardımcı olmakla görevlidir. Başkanlık; Başkan, Başkan Yardımcıları ve hizmet birimlerinden oluşur.

Başkan

MADDE 11 – (1) Kurul Başkanı, Kurumun da Başkanı olup, Kurumun genel yönetim ve temsilinden sorumludur. Bu sorumluluk, Kurum çalışmalarının yürütülmesi, denetlenmesi, değerlendirilmesi ve gerektiğinde kamuya duyurulması görev ve yetkilerini kapsar.

(2) Başkana; izin, hastalık, yurtiçi ve yurtdışı görevlendirme, görevden alınma ve görevde bulunmadığı diğer hallerde İkinci Başkan vekâlet eder.

Başkanın görev ve yetkileri

MADDE 12 – (1) Başkanın görev ve yetkileri şunlardır:

a) Kurul toplantılarının gündemini, gün ve saatini belirlemek, toplantıları idare etmek, gündeme alınmayan başvurular hakkında gerekli işlemleri yapmak ve bunlara ilişkin olarak Kurula bilgi vermek.

b) Kurul kararlarının yayımlanmasını veya tebliğini sağlamak, bu kararların gereğinin yerine getirilmesini temin etmek ve uygulanmasını izlemek.

c) Hizmet birimlerinden gelen önerilere son şeklini vererek Kurula sunmak.

ç) Kurulun belirlediği stratejilere, amaç ve hedeflere uygun olarak, Kurumun yıllık bütçesi ile mali tablolarını hazırlamak.

d) Kurul ile hizmet birimlerinin uyumlu, verimli, disiplinli ve düzenli bir biçimde çalışmasını sağlamak, hizmet birimleri arasında çıkabilecek görev ve yetki sorunlarını çözmek.

e) Yıllık faaliyet raporlarını hazırlamak, Kurumun faaliyet gösterdiği alanda strateji, politikalar ve ilgili mevzuat ile Kurum ve çalışanların performans ölçütleri hakkında çalışma ve değerlendirme yapmak ve bunları Kurula sunmak.

f) Kurumun diğer kuruluşlarla ilişkilerini yürütmek ve Kurumu temsil etmek.

g) Kurul tarafından atananlar dışındaki Kurum personelini atamak.

ğ) Kurumun yönetimi ile ilgili diğer görevleri yerine getirmek.

(2) Başkan, Kurula ilişkin olmayan görev ve yetkilerinden bir kısmını, sınırlarını açıkça belirlemek ve yazılı olmak kaydıyla, alt kademelere devredebilir.

#### Başkan Yardımcıları

MADDE 13 – (1) Başkana görevlerinde yardımcı olmak üzere üç Başkan Yardımcısı atanır. Başkan Yardımcılığına atanacaklarda, 4 üncü maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarında belirtilen şartlar aranır. Başkan Yardımcıları görev ve yetkilerinden bir kısmını, sınırlarını açıkça belirlemek ve yazılı olmak kaydıyla, alt kademelere devredebilir.

## Hizmet birimleri

MADDE 14 – (1) Kurumun hizmet birimleri, daire başkanlıkları şeklinde teşkilatlanmış hizmet birimlerinden oluşur. Daire başkanlıklarının sayısı dokuzu geçemez.

(2) Hizmet birimleri, bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen faaliyet alanı, görev ve fonksiyonlarına uygun olarak Kurumun önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulan yönetmelikle belirlenir.

(3) Kurumda hizmet birimi olarak Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulur. Hukuk, basın ve halkla ilişkiler gibi alanlarda ihtiyaca göre sayıları onu geçmemek üzere Başkanlık Müşaviri görevlendirilebilir.

(4) Kurumda insan kaynakları ve eğitim, idari ve mali işler, bilişim ve benzeri faaliyetleri yürütmek üzere İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı kurulur. Bu Daire Başkanlığında biri Kurulun özel büro hizmetlerini yürütmek üzere en çok dört adet müdürlük kurulabilir.

## Kurum personelinin statüsü

MADDE 15 – (1) Kurumun Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları, Başkanlık Müşavirleri ve meslek personeli kadro karşılığı sözleşmeli statüde istihdam edilir. Kadro karşılığı sözleşmeli çalışan Kurum personeli ücret, mali ve sosyal haklar dışında; Kurumun kadrolu diğer personeli ise her türlü hak ve yükümlülükleri yönünden 657 sayılı Kanuna tabidir.

(2) Kurumun hizmet birimlerinde uzmanlık gerektiren işlerde meslek personeli çalıştırılması esastır. Hizmet birimlerinde istihdam edilecek diğer personelin nitelikleri Başkanın önerisi üzerine Kurulca belirlenir.

(3) İlgili kamu kurum ve kuruluşlarında görevli personelden ihtisasına ihtiyaç duyulanlar gerekli hallerde Kurumda geçici olarak görevlendirilebilir.

(4) Kurul üyeleri ve Kurum personeli hakkında 2/12/1999 tarihli ve 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümleri

uygulanır. 4483 sayılı Kanun uyarınca soruşturma izinleri Kurul Başkan ve üyeleri için Bakan, Kurum personeli için Başkan tarafından verilir.

Meslek personeli

MADDE 16 – (1) Meslek personeli, uzman ve uzman yardımcılardan oluşur.

(2) Uzman yardımcısı kadrolarına atanabilmek için 657 sayılı Kanunun 48 inci maddesinde sayılan genel şartlara ek olarak;

a) En az dört yıllık lisans eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olmak,

b) Merkezi yarışma sınavından belirlenen asgari puanları almış olmak ve Kurum tarafından yapılacak özel yarışma sınavında başarılı olmak,

c) Sınavın yapıldığı tarih itibarıyla otuzbeş yaşını doldurmamış olmak,

şartları aranır.

(3) Uzman yardımcılığına atananlar, en az üç yıl fiilen çalışmak, Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından en az (C) düzeyinde yabancı dil puanı almak veya buna denk kabul edilen ve uluslararası geçerliliği bulunan bir belgeye sahip olmak ve Kurumca belirlenen konuda tez hazırlamak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavında başarılı olanlar uzman kadrosuna atanırlar. Mazereti olmaksızın sınava girmeyen veya sınavda iki defa başarısız olanlar durumlarına uygun kadrolara atanmak üzere Devlet Personel Başkanlığına bildirilir.

(4) Meslek personelinin mesleğe alınmaları, atanmaları, yetiştirilmeleri, giriş ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları Kurum tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.

Ücretler, mali ve diğer sosyal haklar

MADDE 17 – (1) Kurul Başkan ve üyelerinin aylık ücretleri; en yüksek Devlet memuruna mali haklar kapsamında yapılan her türlü ödemeler toplamını geçmemek üzere, Bakanın önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenir. En yüksek Devlet memuruna ödenenlerden gelir vergisine tabi olmayanlar bu Kanun Hükmünde Kararnameye göre de gelir vergisine tabi olmazlar. 657 sayılı Kanun ve diğer mevzuat uyarınca en yüksek Devlet memurunun yararlanmış olduğu sosyal hak ve yardımlardan, Kurul Başkan ve üyeleri de aynı usul ve esaslar çerçevesinde yararlanırlar.

(2) Kurumun kadro karşılığı sözleşmeli personelinin ücretleri ile diğer mali hakları, birinci fıkrada Kurul üyeleri için belirlenen ücret tavanını geçmemek üzere Bakanlar Kurulunca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Kurul tarafından tespit edilir.

#### Emeklilik ve hizmet sürelerinin değerlendirilmesi

MADDE 18 – (1) Kurul Başkan ve üyeliğine atananlar ile Kurum personeli 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükümlerine tabidir. Sosyal güvenlik hak ve yükümlülüklerinin tespitinde; Kurul Başkanı bakanlık müsteşarı, Kurul üyeleri bakanlık müsteşar yardımcısı, Başkan Yardımcıları genel müdür, Daire Başkanları genel müdür yardımcısı, Başkanlık Müşaviri bakanlık müşaviri, meslek personeli ise kazanılmış hak aylık dereceleri itibarıyla karşılık gelen Başbakanlık Uzman ve Başbakanlık Uzman Yardımcıları ile denk statüde kabul edilir.

(2) Kurul Başkan ve üyeliklerine atananlardan atama yapılmadan önce kanunla kurulmuş diğer sosyal güvenlik kurumlarına bağlı olanların, istekleri halinde bu kurumlara bağlılıkları devam eder ve bunlar hakkında yukarıdaki hükümler uygulanmaz.

(3) Kurul Başkan ve üyeliklerine atananların Kurulda görev yaptıkları sürece önceki görevleriyle olan ilişkileri kesilir. Ancak kamu görevlisi iken üyeliğe atananlar, memuriyete giriş şartlarını kaybetmemeleri kaydıyla, görev sürelerinin sona ermesi veya görevden ayrılma isteğinde bulunmaları ve otuz gün içinde eski kurumlarına başvurmaları durumunda atamaya yetkili makam tarafından bir ay içinde



müktesepelerine uygun bir kadroya atanır. Atama gerçekleşinceye kadar bunların almakta oldukları her türlü ödemelerin Kurum tarafından yapılmasına devam olunur. Bir kamu kurumunda çalışmayanlardan Kurul Başkan ve üyeliğine seçilip yukarıda belirtilen şekilde görevi sona erenlere, herhangi bir görev veya işe başlayıncaya kadar, almakta oldukları her türlü ödemeler, Kurum tarafından verilmeye devam edilir. Bu fıkıradaki belirtilen nedenlerle üyeliği sona erenlere Kurum tarafından yapılacak ödeme üç ayı geçemez.

(4) Bu hükümler, akademik unvanların kazanılması için gerekli şartlar saklı kalmak üzere, üniversitelerden gelen Başkan ve üyeler ile Kurum personeli hakkında da uygulanır.

#### Kurumun bütçesi

MADDE 19 – (1) Kurumun gelirlerinin, giderlerini karşılaması esastır. Kurumun bütçesi 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirlenen usul ve esaslara göre hazırlanır ve kabul edilir. Ancak, genel bütçeden Kuruma Hazine yardımı yapılabilir.

(2) Kurumun gelirleri; Hazine yardımı, muhasebe ve denetim standartlarının telif hakları ve diğer gelirlerden oluşur.

#### Kurumun iç ve dış denetimi

MADDE 20 – (1) Kurumun iç denetimi, Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilir.

(2) Kurum, faaliyetlerine ilişkin olarak her yılın Mart ayı sonuna kadar, bir önceki yıla ait kararların ve yaptığı ikincil düzenlemelerin ekonomik ve sosyal etkilerini analiz eden ve Kurumun performans hedefleri ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılmasını ve değerlendirilmesini içeren bir faaliyet raporu hazırlar.

(3) Kurumun yıllık faaliyet raporu, mali tabloları ve bütçe kesin hesabı Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

(4) Yıllık faaliyet raporu, Sayıştayın mali denetim raporu ile Kurul kararları ve ikincil düzenlemeler, işlemler, araştırma ve soruşturmalar her yılın Mayıs ayı sonunda Kurumun internet sayfasında ve resmi bültenleriyle kamuoyunun bilgisine sunulur.

Hizmet satın alınması ve geçici komisyon oluşturulması

MADDE 21 – (1) Geçici veya belli bir ihtisas gerektiren nitelikteki işler için dışarıdan hizmet satın alınabilir.

(2) Standart oluşturma süreçlerinde ve uygulama dönemlerinde ihtiyaç duyulduğunda bağımsız denetim konusundaki bilgi ve deneyimlerinden yararlanmak amacıyla uygulama alanında uzmanlaşmış memurlar, kamu görevlileri ve diğer kişiler ile 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 38 inci maddesi uyarınca öğretim elemanı görevlendirilmek suretiyle geçici çalışma ve danışma komisyonları oluşturulabilir. Azami dokuzar kişiden oluşan bu komisyonlarda görevlendirileceklerde aranılacak nitelikler ile komisyonların çalışma usul ve esasları Kurul tarafından belirlenir.

(3) Bu maddeye göre kurum dışından görevlendirilenlere çalışmalara katılmaları karşılığında ayda dört günden fazla olmamak ve her toplantı günü için (2000) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşmamak üzere Kurul tarafından belirlenecek tutarda ve damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın huzur hakkı ödenir. 2547 sayılı Kanunun 38 inci maddesi uyarınca görevlendirilenler, anılan maddede öngörülen ücretten ayrıca yararlandırılmazlar.

Kadrolar

MADDE 22 – (1) Kurumda istihdam edilecek personele ilişkin kadro unvan ve dereceleri, ekli (1) sayılı cetvelde gösterilmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararnameye ekli cetvelde yer alan toplam kadro sayısı geçilmemek ve mevcut kadro unvanları ile 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin eki cetvellerde yer alan kadro unvanlarıyla sınırlı olmak üzere, kadro unvan ve derecelerinin değiştirilmesi ile boş kadroların iptali Bakanlar Kurulunca yapılır. Söz

konusu personele ilişkin kadroların kullanılmasına dair usul ve esaslar bu Kanun Hükümünde Kararnameye ekli cetvele göre Kurul tarafından belirlenir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### Denetim ve İnceleme

#### Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetimi

MADDE 23 – (1) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır.

(2) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi sürecinde Kurum, bunların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşların görüşünü alır.

(3) Kurum, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine yönelik olarak 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca yapılacak düzenlemelerde, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşlarca talep edilmesi halinde, bunların görüşünü almak suretiyle sektörün özelliğine göre farklı ölçütler belirleyebilir.

#### Denetimden doğan sorumluluk

MADDE 24 – (1) Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir.

#### Kurumca yapılacak incelemeler

MADDE 25 – (1) Kurumca yapılacak seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren kalite güvence sistemi incelemeleri; bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının Kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin Kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsar. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. Kurumun; planlanmış bu incelemeler yanında ihbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi saklıdır.

(2) Bağımsız denetçilerin kalite güvence sistemi incelemeleri ise, usul ve esasları Kurul tarafından belirlenen ilkelere uygun olarak Kurum tarafından yapılır. Bu incelemelerin yürütülmesi için Kurum bünyesinde yeterli sayıda kalite güvence uzmanı istihdam edilir.

(3) Kurum, incelemeleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi, gerekli hallerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgili denetim birimleri vasıtasıyla da yürütebilir. İnceleme faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle Kurulca her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülür.

(4) Bu maddeye göre yapılacak inceleme sonuçları her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanır.

(5) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali de dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır.

(6) İnceleme için görevlendirilen kişiler; ilgili rapor, defter, belge ve çalışma kâğıtları ile elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil tüm kayıtları ve

sair bilgi ihtiva eden vasıtaları incelemeye ve bunların örneklerini almaya, işlem ve hesapları denetlemeye, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya, gerekli tutanakları düzenlemeye yetkilidir. İlgili kişi ve kuruluşlar da istenilen bilgi, belge, defter ve sair vasıtaların örneklerini ibraz etmek, yazılı ve sözlü bilgi vermek ve tutanakları imzalamakla yükümlüdürler. Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı gizlilik ve sır saklama hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemezler.

(7) İnceleme için görevlendirilenler tarafından istenecek rapor, defter, belge ve çalışma kâğıtları ile elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil tüm kayıtların ve sair bilgi ihtiva eden vasıtaların ibraz veya teslim edilmemesi veya gerekli görülen diğer hallerde, Kurumun gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh ceza hakiminden talepte bulunması üzerine, sulh ceza hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi halinde ilgililer nezdinde arama yapılabilir. Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defterler ve belgeler ayrıntılı bir tutanakla tespit olunur ve yerinde incelemenin mümkün olmadığı hallerde muhafaza altına alınarak inceleme yapanın çalıştığı yere sevk edilir. Arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde sonuçlandırılarak bir tutanakla sahibine geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere dayanılarak üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde, sulh ceza hakiminin vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### Çeşitli Hükümler

### Diğer hükümler

MADDE 26 – (1) Kanuni defterlerin Kurulca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması ve finansal tabloların bu standartlara göre düzenlenmesi şarttır. Ancak, 5018 sayılı Kanun kapsamındaki idareler ile bilanço esasında defter tutmakla yükümlü bulunmayanlar bu Kanun Hükümünde Kararname hükümlerine tabi değildir.

(2) Kurul, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için uluslararası muhasebe standartlarından farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

#### Düzenleyici işlemler

MADDE 27 – (1) Kurul; 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (b), () ve (d) bentlerinde yer alan yetkilerinin kullanılmasına yönelik usul ve esasları çıkaracağı yönetmeliklerle belirler.

(2) Kurumun hazırlayacağı ikincil düzenleme taslakları kamuoyunun bilgisine sunulmak üzere en az yedi gün süreyle uygun vasıtalarla duyurulur.

(3) Kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Kurulun onayını almak ve Kurul tarafından yayımlanan standartlarda yer alan esaslara uygun olmak kaydıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarına ek olarak kendi alanları için geçerli olacak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler.

#### Tebliğat

MADDE 28 – (1) Bu Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yapılacak tebliğatlar hakkında 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebliğat Kanunu hükümleri uygulanır.

#### Görüşlerin bildirilmesi

MADDE 29 – (1) İlgili kanunlardaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun Hükmünde Kararname kapsamında Kurum tarafından istenen görüşler, ilgililer tarafından en geç otuz gün içinde bildirilir. Bu süre, ivedi durumlarda Kurul tarafından kısaltılabilir. Bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşları görüş bildirmek için ek süre isteyebilir.

#### Kurul kararlarına karşı yargı yolu

MADDE 30 – (1) Kurul kararları kesindir. Kurulun düzenleyici ve denetleyici nitelikteki kararlarına karşı açılacak davalar, ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülür. Danıştay, Kurul kararlarına karşı yapılan başvuruları acele işlerden sayar.

Türk Ticaret Kanununun uygulanması

MADDE 31 – (1) Bu Kanun Hükümünde Kararnamede hüküm bulunmayan hallerde 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetimle ilgili hükümleri uygulanır.

Değiştirilen ve yürürlükten kaldırılan hükümler

MADDE 32 – (1) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki (III) sayılı cetvele aşağıdaki sıra eklenmiştir.

“9) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”

(2) 27/6/1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükümünde Kararnamenin ek 3 üncü maddesine “Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı, ” ibaresinden sonra gelmek üzere “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, ” ibaresi eklenmiştir.

(3) 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun ek 1 inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

## ALTINCI BÖLÜM

Geçici ve Son Hükümler

Mevcut standartların ve diğer düzenlemelerin geçerliliği

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Kanun Hükümünde Kararname uyarınca Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir.

(2) Denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükümünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz.

#### İlk Kurul üyelerinin atanması

GEÇİCİ MADDE 2 – (1) 4 üncü maddede öngörülen atamalar, bu Kanun Hükümünde Kararnamenin yürürlük tarihinden itibaren bir ay içerisinde yapılır. 2499 sayılı Kanunun bu Kanun Hükümünde Kararname ile yürürlükten kaldırılan ek 1 inci maddesine dayanılarak atanan Kurul Başkan ve üyelerinin görevleri bu Kanun Hükümünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte sona erer.

(2) Kurul, Başkan ve üyelerinin atama tarihini izleyen altı ay içinde Kurum teşkilatını oluşturarak Kurumun faaliyete geçmesini sağlar.

#### İlk atanan üyelerin yenilenmesi

GEÇİCİ MADDE 3 – (1) Kurul Başkanı hariç olmak üzere, ilk atanan üyelerin dörtte biri iki yılda bir yenilenir. İkinci yılın sonunda kura sonucu üyelikleri sona eren üyeler bir defalığına tekrar atanabilir.

#### Uzman personel istihdamı

GEÇİCİ MADDE 4 – (1) Bu Kanun Hükümünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde, bu Kanun Hükümünde Kararnameye ekli (1) sayılı cetvelde yer alan uzman kadro sayısının yüzde otuzunu geçmemek üzere, uzman yardımcılığı sınavına giriş için aranan öğrenim şartını taşımak ve başvuru tarihinde kırk yaşını doldurmamış olmak şartıyla;

a) Mesleğe özel yarışma sınavı ile giren ve meslek içi eğitim sonrasında yapılan yeterlik sınavında başarılı olup, Kurula üye veren kamu kurum ve kuruluşlarında çalışmakta olanlar,

b) Yükseköğrenim kurumlarında araştırma görevlisi veya öğretim elemanı olarak çalışmış olanlardan, muhasebe, finans, denetim veya hukuk alanlarında doktora çalışmalarını tamamlayanlar,



Kurum tarafından yapılacak sınavda başarılı olmaları halinde uzman kadrosuna atanabilir.

(2) Bu Kanun Hükümünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunda uzman ve uzman yardımcısı olarak görev yapanlar, Kurum tarafından yapılacak sınavda başarılı olmaları halinde uzman veya uzman yardımcısı kadrosuna atanabilir. Bunların, Kurulda uzman ve uzman yardımcısı olarak geçen hizmet süreleri; öğrenim durumları itibarıyla yükselebilecekleri dereceleri aşmamak kaydıyla kazanılmış hak aylığı derece ve kademelerinin tespitinde dikkate alınır ve bu sürelerin önceden kıdem tazminatı, toplu ödeme, emekli ikramiyesi, işten ayrılma tazminatı veya iş sonu tazminatı ödenmemiş olan kısmı 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre ödenecek emekli ikramiyesinin hesabına esas alınacak toplam hizmet süresine dahil edilir.

Hak ve alacakların devri

GEÇİCİ MADDE 5 – (1) Bu Kanun Hükümünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kuruma devredilmiş sayılır.

(2) Devir konusunda ortaya çıkacak tereddütleri gidermeye Bakan yetkilidir.

Yürürlük

MADDE 33 – (1) Bu Kanun Hükümünde Kararname yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 34 – (1) Bu Kanun Hükümünde Kararname hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

## EK: 4 İŞLEM DENETÇİSİ İÇİN ÖNERİLEN RAPOR FORMLARI

Rapor No	:	2013/01
Rapor Tarihi ve yeri	:	..... /..... /2013/İstanbul

### KURULUŞ İŞLEMLERİNİN DENETİMİNE AİT İŞLEM DENETÇİSİ RAPORU

<b>İncelemeyi Yapan İşlem Denetçisi</b>	<b>Adı Soyadı / Unvanı</b>	:	
	<b>Bağlı Olduğu Meslek Odası ve Oda Sicil No</b>	:	
	<b>T. C. Kimlik No/ Sicil No</b>	:	
	<b>Ortak / Çalışılan Firma Unvanı</b>	:	
	<b>İş Adresi</b>	:	
	<b>Vergi Dairesi ve Vergi Numarası</b>	:	
	<b>Telefon</b>	:	
	<b>GSM</b>	:	
	<b>Faks</b>	:	
	<b>e-Posta</b>	:	

<b>Dayanak Sözleşmesi</b>	<b>Günü</b>	:	
	<b>Sayısı</b>	:	

<b>Denetlenen Kuruluşun</b>	<b>Unvanı</b>	:	
	<b>Yetkili İmza Sahibi ve Unvanı</b>	:	
	<b>İşi</b>	:	
	<b>Adresi</b>	:	
	<b>Telefon</b>	:	
	<b>Faks</b>	:	
	<b>EPosta</b>	:	
	<b>Unvanı</b>	:	

## **1. USUL İNCELEMELERİ**

### **a. Şirket kuruluşuna ilişkin ana sözleşme özet içeriği**

## **2. ESAS İNCELEMELERİ**

### **2.1 Payların Tamamının Taahhüt Edilmesi denetimi**

### **2.2 Ayni sermaye denetimi**

### **2.3 Kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olup olmadığının denetimi**

### **2.4 Gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını denetimi**

## **3. SONUÇ**

**İşlem denetçisi**

**Kaşe imza**

**Rapor eki**

Rapor No	:	2013/01
Rapor Tarihi ve yeri	:	..... /..... /2013/İstanbul

**SERMAYE ŞİRKETLERİNİN BİRLEŞMESİNİN DENETİMİNE AİT  
İŞLEM DENETÇİSİ RAPORU**

<b>İncelemeyi Yapan</b>	<b>Adı Soyadı / Unvanı</b>	:	
	<b>Bağlı Olduğu Meslek Odası ve Oda Sicil No</b>	:	
<b>İşlem Denetçisi</b>	<b>T. C. Kimlik No/ Sicil No</b>	:	
	<b>Ortak / Çalışılan Firma Unvanı</b>	:	
	<b>İş Adresi</b>	:	
	<b>Vergi Dairesi ve Vergi Numarası</b>	:	
	<b>Telefon</b>	:	
	<b>GSM</b>	:	
	<b>Faks</b>	:	
	<b>e-Posta</b>	:	

<b>Dayanak Sözleşmesi</b>	<b>Günü</b>	:	
	<b>Sayısı</b>	:	

## **USUL İNCELEMELERİ**

**1.1. Birleşimi denetlenen şirketlerin unvanları, adresleri iletişim bilgileri ticaret sicil bilgileri ve ortaklık yapıları temsile yetkili olanlar, halka açık olup olmadığını hakkında bilgi**

## **2. TİCARİ DEFTER VE BELGE İNCELEME**

**2.1. Birleşime katılan şirketlerini ticari defterlerine ait bilgiler,**

**2.2. Ticari defterlerin muhasebe standartlarına uygunluğuna ait bilgiler**

**2.3. Birleşime katılan şirketlerini öz varlık değerlerinin tespitinin denetlenmesi**

**2.4. Öz varlık değerlerinin ortaklar arasında doğruluğunun denetimi**

## **3. ESAS İNCELEMELERİ**

**3.1. Devralan şirket tarafından yapılması öngörülen sermaye artırımının, devrolunan şirketin ortaklarının haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığı denetimi**

**3.2. Değişim oranının ve ayrılma akçesinin adil olup olmadığı denetimi**

**3.3. Değişim oranının hangi yöntemle göre hesaplandığı; en az üç farklı genel kabul gören yöntem ile karşılaştırma yapılarak, uygulanan yöntemin adil olduğu hakkında gerekçeli bilgi**

**3.4. Diğer genel kabul gören yöntemlere göre hangi değerlerin ortaya çıkabileceği, hakkında bilgi**

**3.5. Denkleştirme varsa, bunun uygun olup olmadığı değerlendirilmesi**

**3.6. Değişim oranının hesaplanması yönünden payların değerlendirilmesinde dikkate alınan özellikler değerlendirilmesi**

## **4. SONUÇ**

**İşlem Denetçisi**

**Kaşe imza**

Rapor No	:	2013/01
Rapor Tarihi ve yeri	:	..... /..... /2013/İstanbul

**SERMAYE ŞİRKETLERİNİN BÖLÜNMESİNİN DENETİMİNE AİT  
İŞLEM DENETÇİSİ RAPORU**

<b>İncelemeyi Yapan İşlem Denetçisi</b>	<b>Adı Soyadı / Unvanı</b>	:	
	<b>Bağlı Olduğu Meslek Odası ve Oda Sicil No</b>	:	
	<b>T. C. Kimlik No/ Sicil No</b>	:	
	<b>Ortak / Çalışılan Firma Unvanı</b>	:	
	<b>İş Adresi</b>	:	
	<b>Vergi Dairesi ve Vergi Numarası</b>	:	
	<b>Telefon</b>	:	
	<b>GSM</b>	:	
	<b>Faks</b>	:	
	<b>e-Posta</b>	:	

<b>Dayanak Sözleşmesi</b>	<b>Günü</b>	:	
	<b>Sayısı</b>	:	

<b>Denetlenen Kuruluşun</b>	<b>Unvanı</b>	:	
	<b>Yetkili İmza Sahibi ve Unvanı</b>	:	
	<b>İşi</b>	:	
	<b>Adresi</b>	:	
	<b>Telefon</b>	:	
	<b>Faks</b>	:	
	<b>EPosta</b>	:	
	<b>Unvanı</b>	:	

## **1. USUL İNCELEMELERİ**

- 1.1. Bölünmesi denetlenen şirketlerin unvanları, adresleri iletişim bilgileri ticaret sicil bilgileri ve ortaklık yapıları temsile yetkili olanlar, halka açık olup olmadığını hakkında bilgi**

## **2. TİCARİ DEFTER VE BELGE İNCELEME**

- 2.1. Bölünen şirketin ticari defterlerine ait bilgiler,**
- 2.2. Ticari defterlerin muhasebe standartlarına uygunluğuna ait bilgiler**
- 2.3. Bölünen şirketlerin öz varlık değerlerinin tespitinin denetlenmesi**
- 2.4. Özvarlık değerlerinin ortaklar arasında doğruluğunun denetimi**

## **3. ESAS İNCELEMELERİ**

- 3.1. Aktif ve pasif malvarlığı konularının devir amacıyla bölümlere ayrılmasını ve tahsisinin denetimi**
- 3.2. Payların değişim oranlarını ve gereğinde ödenecek denkleştirme tutarını, özellikle devreden şirketin ortaklarının devralan şirketteki haklarına ilişkin açıklamaları, denetlenmesi**
- 3.3. Değişim oranının saptanmasında, payların değerlemesine ilişkin özelliklerinin denetimi**
- 3.4. Bölünmeye katılan şirketlerin türlerinin farklı olması hâlinde, ortakların yeni tür sebebiyle söz konusu olan yükümlülüklerini denetimi**
- 3.5. Bölünmenin işçiler üzerindeki etkileri varsa; sosyal planın içeriği denetimi**
- 3.6. Bölünmenin işçiler üzerindeki etkileri varsa; sosyal planın içeriği denetimi**
- 3.7. Devralan şirketin; intifa senedi, oydan yoksun pay ve özel hak sahiplerine tahsis ettiği hakları,**
- 3.8. Devralan şirketin; intifa senedi, oydan yoksun pay ve özel hak sahiplerine tahsis ettiği haklarında gerekçeli bilgi**

**3.9. Değişim oranının hangi yönteme göre hesaplandığı; en az üç farklı genel kabul gören yöntem ile karşılaştırma yapılarak, uygulanan yöntemin adil olduğu hakkında gerekçeli bilgi**

**3.10. Diğer genel kabul gören yöntemlere göre hangi değerlerin ortaya çıkabileceği, hakkında bilgi**

**3.11. Devreden şirketin işlemlerinin hangi tarihten itibaren devralan şirketin hesabına yapılmış kabul edildiğini denetimi**

#### **4. SONUÇ**

**İşlem denetçisi**

**Kaşe imza**



Rapor No	:	2013/01
Rapor Tarihi ve yeri	:	...../...../2013/İstanbul

**SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TÜR DEĞİŞTİRMESİNİN DENETİMİNE  
AİT İŞLEM DENETÇİSİ RAPORU**

<b>İncelemeyi Yapan İşlem Denetçisi</b>	<b>Adı Soyadı / Unvanı</b>	:	
	<b>Bağlı Olduğu Meslek Odası ve Oda Sicil No</b>	:	
	<b>T. C. Kimlik No/ Sicil No</b>	:	
	<b>Ortak / Çalışılan Firma Unvanı</b>	:	
	<b>İş Adresi</b>	:	
	<b>Vergi Dairesi ve Vergi Numarası</b>	:	
	<b>Telefon</b>	:	
	<b>GSM</b>	:	
	<b>Faks</b>	:	
	<b>e-Posta</b>	:	

<b>Dayanak Sözleşmesi</b>	<b>Günü</b>	:	
	<b>Sayısı</b>	:	

<b>Denetlenen Kuruluşun</b>	<b>Unvanı</b>	:	
	<b>Yetkili İmza Sahibi ve Unvanı</b>	:	
	<b>İşi</b>	:	
	<b>Adresi</b>	:	
	<b>Telefon</b>	:	
	<b>Faks</b>	:	
	<b>e-Posta</b>	:	
	<b>Unvanı</b>	:	

## **1. USUL İNCELEMELERİ**

**Tür değiştiren denetlenen şirketin unvanı, adresleri iletişim bilgileri ticaret sicil bilgileri ve ortaklık yapıları temsile yetkili olanlar, halka açık olup olmadığını hakkında bilgi**

## **2. TİCARİ DEFTER VE BELGE İNCELEME**

- 2.1. Tür değiştiren şirketin ticari defterlerine ait bilgiler,**
- 2.2. Ticari defterlerin muhasebe standartlarına uygunluğuna ait bilgiler**
- 2.3. Bölünen şirketlerin öz varlık değerlerinin tespitinin denetlenmesi**
- 2.4. Öz varlık değerlerinin ortaklar arasında doğruluğunun denetimi**

## **3. ESAS İNCELEMELERİ**

- 3.1. Tür değiştirmeye ilişkin şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini, denetlenmesi**
- 3.2. Bilançonun gerçeğe uygun olup olmadığını denetlenmesi**
- 3.3. Tür Değiştirmeden Sonra Ortakların Hukuki Durumlarının Korunup Korunmadığının Denetlemesi**

## **4. SONUÇ**

**İşlem denetçisi**

**Kaşe imza**

## 8. ÖZGEÇMİŞ

BÜLENT BERKİ

FİLDİŞİ İŞ MERKEZİ NO:90 KAT3 D:64 FATİH İSTANBUL

FATİH /İSTANBUL

TEL : 0212 6354530

GSM : 0532 510 09 22

EMAİL : [bulentberki@mynet.com](mailto:bulentberki@mynet.com)

### A. KİŞİLER

Adı soyadı : Bülent Berki

Doğum yeri ve tarihi : Keşan 1976

### B. EĞİTİM

1. Celal Bayar Üni. Maliye Bölümü 1997 Mezun

2. İstanbul Aydın Üniversitesi – Muhasebe Denetim Yüksek Lisans – Tez Aşamasında

3. Anadolu Üni. Adalet Yüksek Okulu Devam

### C. İŞ TECRÜBESİ

1.Trakya Üniversitesi (1997-1999) İşletme- Muhasebe Öğretim Elemanı

2.Muhasebe Bürosu (1999- 2000) Muhasebe Elemanı

3.Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Şirketlerinde (2000 - 2003) Bağımsız Denetçi – Mali Denetçi

4.Özel Muhasebe Ve Müşavirlik şirketinde (2003-2004 ) Müdür

5. Halen Serbest Çalışıyor 2004-

### D. DİĞER BİLGİLER

1. 2004 Yılı ve sonrası 3568 sayılı yasaya göre serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışma.

2. İstanbul da, asliye ticaret mahkemelerinde ve asliye ceza mahkemelerinde bilirkişilik.