

# 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler

*The Innovations Brought By "The Law Number 6102 on  
Turkish Commercial" to Accountancy and Independent  
Audit*

Servet ÖNAL\*  
İsa KILIÇ\*\*

## ÖZ

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, değişen ve gelişen ekonomik yapıya ayak uyduramadığı için 13 Ocak 2011 Perşembe günü 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü ile değiştirilmiştir. Yeni yasal düzenlemeler ile ulusal şirketler, dünya ticaretinde yer edinebilmiş rekabet ekonomisi ve serbest pazar anlayışı yaygınlık kazanmıştır. İlgili yasal düzenlemeler neticesinde işletmeler tarafından tutulması gereken defterler yenilenmekle beraber elektronik ortamda da kayıt tutulmasına imkân tanınmıştır. 6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerde birçok radikal düzenlemelere gidilmiştir. Bu noktada şirketlerin birleşmesi hususunda ilgili şirketlerin aynı türden olma zorunluluğunu kaldıran kanun, şirketlerin birleşebilmesine imkân tanımakla beraber şirketlerin bölünme sürecini "tam ve kısmi" bölünme olarak düzenlemiştir. Bağımsız denetimi tam olarak bir meslek hâline getiren yasa, denetimin sadece mali tablolar üzerinden değil, "Türkiye Denetim Standartları" doğrultusunda hazırlanan yıllık envanter ve raporlar üzerinden yapılması gerektiğine ve hatta denetçinin denetiminden geçmeyen tabloların da yok hükmünde sayılması gerektiğini belirtmiştir. Belirli bir karar birimine özel konularda ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir özel denetim uygulamasına da imkân tanıyan yasa, getirdiği düzenlemelerle ticari hayatın şeffaf ve güven içerisinde geçirilmesini sağlamıştır.

## ANAHTAR KELİMELER

*Ticaret Kanunu, Ticari Defterler, Ticaret Şirketleri, Bağımsız Denetim/Denetçi*

Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi Yıl:2016 Cilt:19 Sayı:2 ss.255-268 **Makale Gönderim Tarihi:** 14/02/2016 - **Kabul Tarihi:** 19/09/2016

\* Yrd. Doç. Dr., Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü servetonal@osmaniye.edu.tr

\*\* Öğr. Gör., İskenderun Teknik Üniversitesi, İskenderun Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, isa.kilic@iste.edu.tr

**ABSTRACT**

*The Law number 6762 on Turkish Commercial could not keep up with the steadily changing and developing economic life and it was abolished in January, 2011 after the acceptance of the New Law number 6102 on Turkish Commercial. With the new legal arrangement, our national companies have been able to edge into the world trade; open market and competitive economy have gained prevalence. The aforementioned legal arrangement has brought important changes about the books to be kept by the companies and it has made it possible to keep records in electronic form. The law, which has so many regulations about the companies, has abolished the obligation of being the same kind for companies to combine. This made it possible for all kinds of companies to be able to combine. Also, the law has arranged the separation process of the companies in detail - as entirely and partial. The law, which brought independent audit into a profession, states that auditing is required to be done not only on financial statements but also on annual reports and inventories prepared in conformity with Turkey's auditing standards. Additionally, it is stated that financial statements would be declared null and void if they did not pass the auditing process of the auditors. The law, which provides a private auditing application in order to supply detailed information and to make suggestions to a particular decision making unit, lets us sustain a transparent and secure trade life with its so many innovations*

•

**KEYWORDS**

*Trade Law, Trading Books, Trading Companies, Independent Auditing/Auditor*

## GİRİŞ

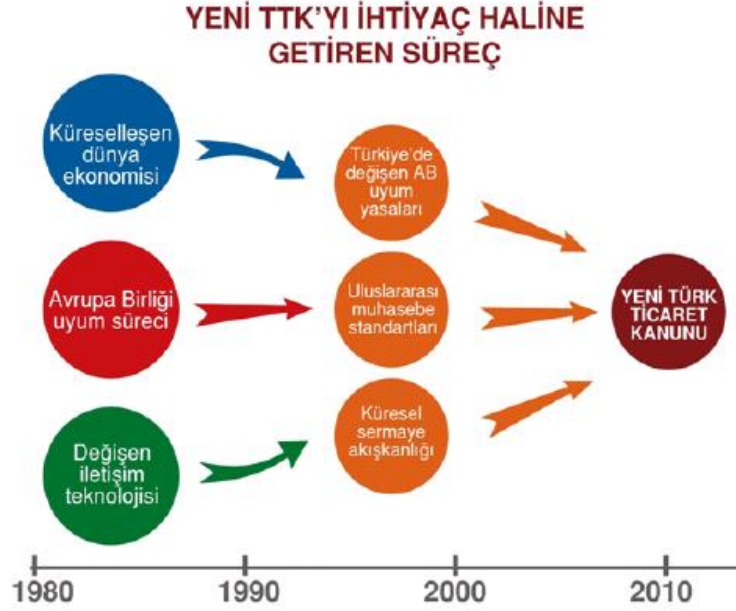
6762 sayılı Ticaret Kanunu'nun bazı maddeleri ara ara değiştirilse de bir süre sonra bu kanun çağın gereklerine, sürekli değişen ve gelişen ekonomik hayata, yeni teknolojilere ayak uyduramaz hale gelmiş, değiştirilmesi kaçınılmaz olmuş ve yaklaşık yarım asırdır kullanılan kanun değiştirilmiştir. Yeni dünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanununun yürürlüğe girmesiyle ekonomik hayatımız ülkemizde ve dünya ticaretinde çağ atlamıştır.

Tutulması gereken ticari defterlerde birçok yenilik getiren kanun, elektronik ortamda, yapılan toplantılar ile zaman kayıpları minimum seviyeye indirecek, dosyalama arşivleme sistemleri ile daha düzenli ve uzun soluklu bir şekilde belgelerin saklanmasına imkân tanınacaktır. Ayrıca Kanun, şirketlerde; bağımsız denetimi kimlerin yapabileceğine, kimlerin bağımsız denetçi olabileceğine ve hangi tür denetimler yapılacağı gibi birçok konu düzenlenmiştir.

### 1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

1956 yılında TBMM'de kabul edilen ve 1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren Ticaret Kanunu, ülkemizde 55 yıl boyunca uygulanmış ticari yaşamın günümüze kadar çağdaş bir düzen içinde gelişmesini sağlamıştır. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun, ekonomideki birçok ihtiyacı karşılamada yetersiz kalması, ulusal şirketlerimizin uluslararası piyasada rahat hareket edemez hâle gelmesi, ülkemizin AB'ye uyum sürecinde uluslararası ticareti geliştirici ve kolaylaştırıcı hükümlere ihtiyaç duyması, küreleşmenin de etkisiyle ülkemizin bir an önce uluslararası ekonominin tüm gereklerine cevap verebilecek yeni bir yasal düzenlemeye gereksinim hissetmesi, şirketlerde şeffaflığı sağlamak amacıyla kamuyu, tarafları ve 3. kişileri aydınlatma ve bilgilendirme yükümlülüğü gibi birçok sebep, yeni bir ticaret kanununun hazırlanmasını sağlamıştır.

Türk ticaret hayatını ve ticaret şirketlerini yeni bir anlayış ile düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM genel kurulunda kabul edilmiş, 14 Şubat 2011 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmış ve genel olarak da 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Medeni kanunumuzun ayrılmaz bir parçası olan Ticaret Kanunu ticari işletme, ticaret şirketleri, kıymetli evrak, taşıma işleri, deniz ticareti ve sigorta hukuku olmak üzere 6 kitap ve 1535 maddeden oluşmaktadır.



Kaynak: <http://www.turmob.org.tr>

Buradan hareketle 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe alanına getirdiği düzenlemeler genel anlamda “*defterler, şirketler ve bağımsız denetim*” olmak üzere üç ana başlık altında incelenebilir.

### **1.1.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Defterlere Getirdiği Yenilikler**

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, ticari defterlere ve yine bu defter ve belgelerin saklanması bir çok yenilik getirmiştir. Bunlar; defter tutmanın amacı, tacirlerin durumuna göre (Gerçek/Tüzel Kişi Tacirler) tutulması gereken defterler, bazı defterlerin açılış ve kapanış tasdik tarihlerinde yapılan değişiklikler, kayıtların elektronik ortamda “e-defter” aracılığıyla tutulması ve muhafaza edilmesi gibi yeniliklerdir. Bu yeniliklerin tümü aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir. Tablo 1’de 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na göre tutulması gereken defterler karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

**Tablo 1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunlarına Göre Tutulması Gereken Defterler**

<b>6762 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler</b>	<b>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler</b>
Yevmiye Defteri	Yevmiye Defteri
Defter-i Kebir	Defter-i Kebir
Envanter Defteri	Envanter Defteri
Karar Defteri	Yönetim Kurulu Karar Defteri
İşletme Hesabı Defteri	Pay Defteri
	Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Kaynak: Kılıç, 2014: 41

Yeni düzenleme ile tutulması gereken defterlere yeni defterler eklendiği, bazı defterlerin aynen kaldığı, bazılarının adının değiştiği ve işletme hesabı defterine de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda hiç yer verilmediği Tablo 1'de görülmektedir. İşletme hesabı defterine 6102 Sayılı Ticaret Kanunu'nda yer verilmemiş olsa da Vergi Usul Kanunu'nda yer aldığı için hâlen tutulmaktadır.

Yeni kanun, ticari defterlerin tutulmasına, tutulacağı dile, tutulacağı yere ve yapılan hataların düzeltilmesine kadar birçok ayrıntıyı düzenlemiştir. Ticari defterlerin tutulması, tacirler için bir zorunluluk olmasının yanında onlara birtakım kolaylıklar da sağlamaktadır. Zira tacirler, ticari defter tutarak ticari işletmelerinin iktisadi ve mali durumunu borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri daha kolay ve sağlıklı bir şekilde tespit etme imkânını elde etmektedirler (Çiyiltepe, 2012: 125). Ayrıca tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını; yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

Yeni kanunla, ticari defterlere getirilen tüm yenilikler, Tablo 2'de karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

**Tablo 2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanundaki Ticari Defterlere Getirdiği Yenilikler**

	<b>6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu</b>	<b>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu</b>
<b>Defter Tutmanın Amacı</b>	Her tacirin ticari işletmesinin ekonomik ve mali durumunu, borç alacak ilişkilerini ve her iş yılı içerisinde elde edilen sonuçları tespit etmektir.	Eski düzenlemedeki amaç aynen korunup buna ek olarak defterlerin 3.kişi uzmanlara makul süre içerisinde işletmenin faaliyetleri hakkında faydalı olacak şekilde tutulmalıdır ibaresi eklenmiştir.
<b>Defter Tutması Gereken Kişiler</b>	Tacirler, özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere kamu kurumlarınca işletilen ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletme gibi işletilen ticari teşekküller defter tutmak zorundadır.	Gerçek ve Tüzel Kişiler
<b>Defterlerin Tutulacağı Yer</b>	Ticari defterlerin sadece fiziki ortamda tutulmasına müsaade edilmiştir.	Ticari defterlerin fiziki ortamda tutulmasının yanında elektronik ortamda tutulmasına da imkân tanınmıştır.
<b>Defterlerin Tutulacağı Dil</b>	Ticari defterlerin Türkçe tutulmasının mecburi olduğu açıkça belirtilmiştir.	Ticari defterlerin Türkçe tutulması gerektiği yer almasına rağmen "mecburi" ifadesinin kaldırıldığı görülmektedir.
<b>Yapılan Hataların Düzeltilmesi</b>	Bu konu ile ilgili kanunda herhangi bir düzenleme yer almamıştı. Yapılan hatalar VUK'a göre düzeltilmekteydi.	Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.
<b>Açılış Tasdikine Tabii Olan Ticari Defterler</b>	Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Envanter Defteri, Karar Defteri, İşletme Hesabı Defteri	Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Envanter Defteri, Pay Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri, Elektronik Defter <sup>1</sup>
<b>Kapanış Tasdikine Tabii Olan Ticari Defterler</b>	Yevmiye Defteri, Envanter Defteri	Yevmiye Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Elektronik Defter <sup>2</sup>
<b>Defterlerin Saklanması</b>	Tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterleri son kayıt tarihinden itibaren 10 yıl süreyle saklı tutmak zorundadırlar.	Tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterleri son kaydın yapıldığı takvim yılının bitişinden itibaren 10 yıl süre ile saklanmak zorundadır.

<sup>1</sup> Elektronik defterlerin açılış onayı hesap döneminin ilk ayında alınan elektronik defter beratının alındığı zamandır.

<sup>2</sup> Elektronik defterlerin kapanış onayı hesap döneminin son ayında alınan elektronik defter beratının alındığı zamandır.

<b>Defterlerin İspat Kuvveti</b>	Koşulları:-İki tarafta tacir olmalıdır. -Tasdiki zorunlu olmayan defterler ancak tasdike zorunlu olup da tasdiki yapılmış ise o defterlerle birlikte delil olabilir. -Tacirin tuttuğu tüm defterlerin birbirini teyit etmesi gereklidir.	Defterlerin ispat kuvveti ortadan kaldırılmış ticari uyumsuzluklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsa, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verilebileceğini düzenlenmiştir.
<b>Defterlerin Tacirin Lehte Aleyhte Delil Olabilmesi</b>	-Defterler kanuna uygun olarak tutulursa lehte delil olarak kullanılır. -Defterlerin kanuna uygun olarak tutulmaması halinde ise aleyhte delil olarak kullanılır.	Defterlerin, sahiplerinin hakkında lehte veya aleyhte delil olarak kullanılması ile ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Kaynak: Kılıç, 2014: 42

## 1.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Şirketlere Getirdiği Yenilikler

Ülkeler arasında giderek artan iletişim ve ulaşım sayesinde dünya artık tek bir pazar konumuna gelmiştir. Küçük işletmelerin bu pazarda ayakta kalabilmesi, uluslararası piyasada mücadele edebilme şanslarını azaltmıştır. İnsanlar, yalnız başlarına gerçekleştiremeyecekleri işleri yapmak üzere sermaye ve emeklerini birleştirerek “şirket” adı verilen iktisadi birimleri ortaya çıkarmışlardır (Kışal, 2006: 1). Tek başına ayakta kalamayacaklarını anlayan bu şirketler de yapısal değişikliklere gitmek zorunda kalmıştır. Yapısal değişikliklerin vergisel avantajı birleşmeden doğabilecek güç birliği, ölçek ekonomisinden yararlanma ve farklı piyasalar tanıma gibi avantajlarının olmasına rağmen fazla büyüme ihtimallerinin kalmaması, şirketlerin yöneticileri arasındaki ihtilaflar gibi sakıncaları da bulunmaktadır. Yeni düzenleme ile şirketlerin yapısal değişikliklerine getirilen tüm yenilikler, önceki ticaret kanunu ile karşılaştırılmalı olarak Tablo 3'te gösterilmiştir.

**Tablo 3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanundaki Ticari Defterlere Getirdiği Yenilikler**

	<b>6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu</b>	<b>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu</b>
<b>Şirketlerin Birleşme Koşulları</b>	-Birleşecek olan şirketlerin nevi'lerinin aynı olması koşulu, -Birleşme kararının tescil ve ilan koşulu, -Birleşecek şirketlerde bilanço koşulu, -Alacaklıların itiraz hakkı koşulu, -Külli halefiyet koşulu,	Şirketlerin birbirleriyle birleşebilmesi için nevi'lerinin aynı olma koşulu kaldırılmıştır. Yani sermaye şirketleri kooperatiflerle birleşebilecektir.
<b>Şirketlerin Bölünme Süreci</b>	Bölünmeye ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Şirketlerin bölünme işlemleri 5520 Sayılı KVK'e göre yapılmaktaydı.	Bölünme süreci detaylı olarak düzenlenmiştir. Tam ve Kısmi bölünme diye iki düzenleme bulunmaktadır. -Tam Bölünme: Şirketin tüm mal varlığı bölümlere ayrılıp diğer şirketlere devridir. -Kısmi Bölünme: Bir şirketin mal varlığının bir veya birden fazla bölümünün diğer şirketlere devrolunmasıdır.
<b>Şirketlerin Tür Değiştirmesi</b>	Bir ticaret şirketinin nevi'nin diğer bir ticaret şirketi nevi'ne çevrilmesi kanunda aksine hüküm olmadıkça, yeni nevi'e ait kuruluş merasimine tabiidir; böylece yeni nevi'e çevrilen şirket, eskisinin devamıdır.	Şirket, hukuki şeklini değiştirebilir. Yeni türe dönüştürülen şirket, eskisinin devamıdır.

Kaynak: Kılıç, 2014: 82

Yeni Ticaret Kanunu, şirketlerin birleşebilmelerinin önünde olan aynı türden olma koşulunu kaldırarak isteyen her şirketin türlerine bakılmaksızın birbirleriyle birleşebilmelerine imkân tanımıştır. Böylece daha çok şirket birbiriyle birleşecek, daha güçlü sermayeler, profesyonel yönetimler, ortak akıllar gibi birçok avantaj sağlanacaktır.

Şirketlerin birleşmesine kolaylık getiren kanun, devralma yoluyla şirketlerin birleşmesinde ise aynı türden olma koşulunu korumuştur. Birleşme durumunda ortakların, yöneticilerin, şirketlerin, şirket alacaklarının hakları da bu düzenlemeler ile koruma altına alınarak doğabilecek mağduriyetlerin önüne geçilmiştir. Birleşmeye katılan şirketlerin ortaklarının bazıları birleşmede yer almak istemiyorsa, bu ortakların devrolan şirketten ortaklık paylarına denk gelen tutarı alarak şirketten ayrılmalari gibi kolaylıklar da sunulmuştur.



Yeni kanunun şirketlerin bölünme sürecini de ayrıntılı olarak düzenlemesi ve yasal zemine kavuşturması, bölünme sürecinde yaşanan sıkıntıların yok olmasını sağlamıştır. Şirketlerin şahıs, sermaye ve kooperatiflerin tür değiştirdiğinde hangi tür şirkete dönüşeceğini, tür değiştirme işlemleri yapılırken hangi adımların takip edilebileceği ve tür değişikliğinin nasıl netleşeceği detaylı olarak düzenlenmiştir.

### **1.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetimine Getirdiği Yenilikler**

#### **1.3.1. Denetçi İle İlgili Düzenlemeler**

Denetçi; denetim çalışmalarını yürüten mesleki bilgi ve deneyime sahip, çalışmalarında yansız davranabilen yüksek ahlâkî özellikler taşıyan uzman kişiye denir (Haftacı, 2007: 17). Bu tanımda denetçinin bir gerçek kişi olduğu anlamı çıkmaktadır; ancak denetçiler, bazen tüzel kişi de olabilmektedir. Önceki yasal düzenlemede bağımsız denetçiler değil de iç denetçiler (murakıplık) düzenlenmiştir. Denetçi olacak kişilerin hangi mesleki bilgiye sahip olmaları gerektiği, kendi alanında kaç yıl mesleki tecrübesinin olması gerektiği yeterlilik şartlarına yer verilmemişti. İç denetimi yapacak olan denetçilerde herhangi bir uzmanlık aranmadığı için ülkemizde iç denetimden istenilen sonuç alınamamış ve söz konusu denetim maalesef basit bir uygulama olarak kalmıştır. Uzman bilgisine sahip olmayan murakıplar tarafından yapılan denetim, tasarıda yerini bir bağımsız denetim kuruluşu veya serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirin yaptığı finansal tablolar ile raporların dolayısıyla da muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır (Özbirecikli, 2006: 16). Bağımsız denetim mesleği hemen hemen her meslekten kişinin yapacağı bir iş olmaması ve ciddi bir iş olmasından dolayı yapılan düzenleme yerinde bir düzenlemedir (Özbingöl, 2008: 135).

Bağımsız dış denetçiler; meslek mensupları arasından bağımsız denetçi sınavlarında başarılı olan ve uygulamalı meslek eğitimini veren kişiler olabilecektir. “Denetçi” şirket genel kurulunca, “topluluk denetçisi” ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde 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 internet sitesinde ilan eder (6102 Sayılı TTK, m. 399/1).

### 1.3.2. Bağımsız Denetim İle İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde muhasebe denetimi denildiğinde işletmeler tarafından hazırlanan mali tabloların denetlenmesi akla gelmektedir. Bu denetim de ister zorunlu ister isteğe bağlı olsun dışarıdan gelen denetmenler tarafından yapıldığı için bağımsız dış denetim olarak kabul edilmektedir. Bağımsız denetimi tam olarak bir meslek hâline getiren yasa, bağımsız denetimin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca UFRS'ye uyumlu şekilde yayınlanan Türkiye Denetim Standartları esas alınarak bağımsız denetçiler eliyle finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde ifade edilmektedir hatta denetçinin denetiminden geçmeyen tabloların da yok hükmünde sayılması gerektiğini belirtmiştir.

Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır (<http://www.denetim.net>).

Şirketlerin yapısına durumuna bakılmaksızın tüm şirketlerin bağımsız dış denetime tabii olacağı ve söz konusu denetimin de bağımsız dış denetçiler tarafından yapılacağı düzenlenmiştir. 6335 sayılı düzenleme ile bağımsız dış denetime tabii olacak olan şirketlerin hangileri olduğu Bakanlar Kurulu Kararı ile daha sonra yapılan bir düzenleme ile belirtileceği şeklinde yeni bir ibare yer almıştır. 01.02.2015 tarih ve 29254 numaralı Resmi Gazete'de Bakanlar Kurulu, hangi şirketlerin bağımsız denetime tabii olduğunu belirtmiştir. Bakanlar Kurulu'nun bu kararına göre aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası, çalışan sayısı 200 ve üstü olan şirketler bağımsız dış denetime tabidir. Şirketler bağımsız denetimlerini yaptıracağı denetçileri kendileri seçebilmektedir. Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Aktif toplamı, net satış hasılatı, çalışan sayıları gibi kriterlerden en az ikisini taşıyan şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir.

Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçilen denetçiyi yönetim kurulu

gecikmeden ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Denetçiden denetleme görevi, bazı özel haller dışında başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir. Yeni düzenleme; denetçi rotasyonu ile ilgili düzenleme de yaparak bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya bir şirket için denetimde bulunmuşsa en az üç yıl o şirkete başka bir denetçinin gitmesi gerektiğini düzenlemiştir.6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunda denetçiler denetim sonunda çok bir yükümlülük altına girmiyorlardı, ama 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile beraber denetçilik mesleğinin prestiji arttığı gibi yükümlükleri de arttırılmıştır. Buna göre finansal tabloları, raporları, hesaplarını denetleyen denetçiler kusurlu bir hareketleri bulunduğu zaman şirketlere, şirket ortaklarına ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zararlardan dolayı sorumlu olacakları düzenlenmiştir.

Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları; denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Bu düzenlemeye göre bağımsız denetimin sadece finansal tablolar üzerinden değil de ayrıca yıllık raporlar ve envanterler üzerinden yapılacağı düzenlenmiştir ve bu şekilde bağımsız denetim, finansal tablolarla sınırlı kalmamış olup daha geniş bir alanı kapsamaktadır.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (6102 Sayılı TTK, m.397/2). Bu düzenleme ile de bütün mali tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetçi tarafından denetlenmesi gerektiği, aksi hâlde bunların hiçbir hüküm ifade etmeyeceğini belirterek denetlenmelerini zorunlu hâle getirmiştir.

### **1.3.3. Özel Denetim İle İlgili Düzenlemeler**

Özel denetim, şirketin iş ve işlemlerinden kanunda sayılan bazı özel nitelikteki işlemlerle sınırlı olarak yapılan denetim ve raporlama faaliyetidir. Başka bir tanımda özel denetim, tasfiye, birleşme, bölünme gibi durumlarda ya da halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan bir denetim türüdür (Büyükepekci, 2012: 304).

Özel denetim; daha öncede belirtildiği üzere, belirli konularda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetim türüdür (Özbingöl, 2008: 151). Özel denetçi talebinde bulunma yetkisi

olanların başvurusu üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki “Asliye Ticaret Mahkemesi”nin görevlendireceği kişilere “özel denetçi” denir. Mahkemece görevlendirilecek olan özel denetçiler de denetçilerde olması gereken özellikleri taşımalıdır. Atanan özel denetçi, denetim esnasında elde ettiği bilgi ve bulguları bir rapor hâline getirip ilgili taraflara sunarak özel denetim yapılmış olur. Özel denetim ve özel denetçi kavramları da ilk defa bu kanun ile getirilen yeniliklerdendir. Bu özel denetçiler eliyle özel denetim yapılır.

#### **1.3.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**

6102 Sayılı Kanun Bağımsız denetim/denetçi ve Özel denetim/denetçi konusunda detaylı düzenlemelere giderek denetçinin, denetim görevini yürütürken etkin bir denetim yapabilmesi için de birçok yeni düzenlemeye yer verilmiştir. Denetçilere geniş yetkiler veren kanun onların faaliyetlerini de kontrol altında tutabilmek için “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” adı altında bir kurum oluşturmuştur. Kurumun amacı yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır (<https://www.kgk.gov.tr>). Ayrıca kurum Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak ile yetkilendirilmiştir.

#### **SONUÇ**

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanun’u ile yeni defterler muhasebe literatürüne kazandırılmış ve isteyenlerin elektronik ortamda ticari defterlerini tutmalarına da imkân tanınmıştır. Böylece defterlere erişim ve denetim kolaylaşacak bilgi ve belgeler uzun soluklu saklanabilecektir. Teknolojik imkânlar ile getirilen bir yeni düzenleme de şirketlerin genel kurul toplantıları ile yönetim kurulu toplantılarının elektronik ortamda yapılmasına imkân tanınmasıdır. Böylece şirketlerin genel kurul ile yönetim kurulu üyeleri; toplantılara buldukları yerlerden katılarak zaman sıkıntısını daha az yaşanacak, alınan kararlar hızlı bir şekilde uygulanabilecektir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanun’u şirketlerin birleşebilmeleri için aynı tür’den olma koşulunu kaldırarak birçok şirketin birleşebilmesine imkân tanıyarak birleşme aşamasında tarafların haklarını koruyacak düzenlemelere yer vermiştir. Ayrıca kanun bölünme sürecini de yasal bir zemine kavuşturarak bölünmeyi tam ve kısmi olarak iki kısımda düzenlemiştir. Denetimi yapan

denetçilerin kusurlu bir hareketleri bulunduğu zaman şirketlere, şirket ortaklarına ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zararlardan dolayı sorumlu olacakları düzenlenmiştir. Bu sorumluluğun yer almaması mümkün değildir.

Bağımsız denetçiler bir şirketi yedi yıl arka arkaya denetleyebilecek ve sonrasında en az 3 yıl ara verebileceklerdir. Bu yedi yıllık süre zarfında aynı denetçinin bir şirketi denetliyor olması subjektif değer yargılarına dönüşebilir. Bu sürenin yedi yıldan daha az bir zaman dilimiyle kısıtlanmasının, hatta bir şirketi denetleyen denetçinin en az bir yıl ara vererek o şirketi denetlemesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir. Yeni ticaret kanunu aktif toplamı, net satış hasılatı, çalışan sayıları kriterlerinden en az ikisini taşıyan şirketlerin bağımsız denetime tabii olduğunu belirtmiştir. Ülkemizde yer alan şirketlerin çoğunun KOBİ olduğu düşünülürse bu firmalara bir de denetçi ve denetim maliyetleri eklenecektir.

Bu çalışma, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve muhasebe denetimine getirdiği yenilikleri 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile mevzuat üzerinden karşılaştırılarak bu karşılaştırma sonucu elde edilen bulguları içermektedir. Pratikte doğabilecek farklı sorunların tespit edilebilmesi için söz konusu kanunun uygulanma sürecinde takip edilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

#### KAYNAKÇA

- Büyükipekçi, Semih (2012), "Yeni Türk Ticaret Kanununun İş Hayatına yansımaları- Muhasebe Uygulamalarına Etkileri ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Algı Değerlendirmesi", *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Çiyiltepe, Hamdi (2012), *Ticaret Hukuku*, (5.Baskı), Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Haftacı, Vasfi (2007), *Muhasebe Denetimi* (3. Baskı), Avcı Ofset, İstanbul.
- Kılıç, İsa (2014), "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe ve Muhasebe Denetimine Getirdiği Yeniliklerin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", *Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.
- Kışalı, Yusuf (2006), *Tekdüzen Hesap Planına Göre Hazırlanmış Şirketler Muhasebesi* (9. Baskı), Beta Basım, Ankara.
- Özbingöl, Ayten (2008), "Türk Ticaret Kanun Tasarısının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", *Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özbirecikli, Mehmet (2001), "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler

Çerçevesinde Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 18, 1-16, Ankara.

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%C3%BCrk-Ticaret-Kanunu-ve-Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim.pdf>, Erişim Tarihi: 15.06.2013.

<http://www.turmob.org.tr/DBContent.aspx?param=TnJaKpIU8PvK6agkUgW4UCAN/ECdo0Uck7OKnf1805EEMOWTkdnUvssJoD67u+342+0L0rqXaTNPm5Lk8hpmiekN69x0m7mL>, Erişim Tarihi: 25.03.2014.

[https://www.kgk.gov.tr/contents%5Cfiles%5CPdf%5CKGK\\_Brosur.pdf](https://www.kgk.gov.tr/contents%5Cfiles%5CPdf%5CKGK_Brosur.pdf), Erişim Tarihi: 12.02.2016.