



T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Anonim Ortaklıkların Denetlenmesinde Hakim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri

(Doktora Tezi)

Öğr. Gr. Ömer Adil ATASOY
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Afyon Maliye - Muhasebe Yüksek Okulu

ESKİŞEHİR, 1983

İ Ç İ N D E K İ L E R

SAYFA

K I S A L T M A L A R	XXI
G İ R İ Ş	1
I. GENEL AÇIKLAMA.....	1
II. AMAÇ VE KAPSAM.....	5

B i r i n c i B ö l ü m

GENEL BİLGİLER

B i r i n c i K ı s ı m

GENEL OLARAK DENETLEME

KAVRAMI

I. TERİM SORUNU.....	8
II. DENETLEME KAVRAMININ KAYNAĞI VE TANIMI.....	10
A. Denetleme Kavramının Kaynağı.....	10
B. Denetleme Kavramının Tanımı.....	15

III. ETİMOLOJİK BAKIMINDAN DENETLEME KAVRAMI	17
IV. DENETLEME KAVRAMININ İKİ ANLAMI	17

İ k i n c i K ı s ı m

A N O N İ M O R T A K L I K L A R D A D E N E T L E M E K A V R A M I

I. GENEL OLARAK	20
II. DENETLEMENİN AMACI VE ÖNEMİ	23
A. Denetlemenin Amacı	23
B. Denetlemenin Önemi	27
III. ANONİM ORTAKLIKLARIN DENETLENMESİ İLE İLGİLİ BİLİM DALLARI	30
A. Genel Olarak	30
B. İşletmecilik Bilim Dalı	31
C. Muhasebe Bilim Dalı	33
IV. DENETLEME TÜRLERİ	38
A. Denetlemenin Kapsamı Bakımından	38
B. Denetlemenin Amacı Bakımından	39
1. İç Denetim	39
2. Dış Denetim	40
C. Denetlemenin Zamanı ve Süresi Bakımından	44
1. Sürekli Denetleme (Gözetim)	44
2. Düzenli Denetleme	45

a. Revizyon	45
b. Teftiş	47
3. Düzensiz Denetleme (İnceleme, Araştırma) ...	48
D. Denetlemenin Biçimi Bakımından	49
1. Şekli Denetim	49
2. Maddi Denetim	50

İ k i n c i B ö l ü m

ANONİM ORTAKLIKLARIN DENETLENMESİNDE HAKİM OLAN ESASLAR

B i r i n c i K ı s ı m

K A R A A V R U P A S I H U K U K U N D A U Y G U L A N A N E S A S L A R

I. GENEL OLARAK	51
II. KLASİK SİSTEMİ KABUL EDEN ÜLKELER	56
A. İsviçre Hukukunda Uygulanan Esaslar	56
1. Genel Olarak	56
2. Daş Denetim	58
3. Denetleme Organı Tarafından Yapılan Denetleme (İç Denetim)	60

a. Genel Olarak	60
b. Denetçilerin Seçimi	60
c. Denetçilerin Görev Süresi	61
d. Denetçi İle Ortaklık Arasındaki İlişkinin Hukuki Niteliği	62
e. Denetçilerin Görevleri	63
B. İtalyan Hukukunda Uygulanan Esaslar	67
1. Genel Olarak	67
2. Denetçiler Kurulunun Seçimi, Sayısı ve Görevlerine Son Verilmesi	68
3. Denetçiler Kurulunun Çalışma Şekli	69
4. Denetçilerin Nitelikleri	70
5. Denetçiler Kurulunun Görevleri	71
a. Genel Olarak	71
b. Ortaklık Yönetimini Gözetim Görevi	72
c. Ortaklık Hesaplarını İnceleme Görevi ...	73
aa. Genel Olarak	73
bb. Bilançonun Düzenlenmesi Görevi	74
d. Şikayetleri İnceleme Görevi	75
III. İKİLİ SİSTEMİ KABUL EDEN ÜLKELER	76
A. Alman Hukukunda Uygulanan Esaslar	76
1. Genel Olarak	76
2. Gözetim Kurulu	78

a. Gözetim Kurulunun Kuruluşu	78
b. Gözetim Kurulunun Seçimi ve Görevlerine Son Verilmesi	79
c. Gözetim Kurulunun Görevleri	80
3. Hesap Denetçileri	81
a. Genel Olarak	81
b. Denetçilik Mesleğinin Ortaya Çıkışı ve Örgütlenmesi	82
c. Denetçilerin Hukuki Durumu	83
d. Denetçilerin Seçimi ve Nitelikleri	84
B. Fransız Hukukunda Uygulanan Esaslar	85
1. Genel Olarak	85
2. Gözetim Kurulu	89
a. Gözetim Kurulunun Kuruluşu	89
b. Gözetim Kurulu Üyelerinin Atanması	90
c. Gözetim Kurulunun Görev Süresi	91
d. Gözetim Kurulunun Görevleri	91
3. Hesap Denetçileri	95
a. Hesap Denetçiliği Mesleğinin Tarihi Gelişimi	95
b. Hesap Denetçilerinin Atanması	97
c. Hesap Denetçilerinin Sayısı	97
d. Hesap Denetçilerinin Atanma Şartları	98

e. Hesap Denetçilerinin Görev Süresi ve Görevlerinin Sona Ermesi	99
aa. Genel Olarak	99
bb. Görevlerinin Sona Ermesi	100
f. Denetçi İle Ortaklık Arasındaki İlişkinin Hukuki Niteliği	100
g. Hesap Denetçiliği Görevinin Niteliği ve Kapsamı	101
aa. Genel Olarak	101
bb. Hesap Denetçilerinin Danışmanlık Görevi	103
aaa. Hesap Denetçilerinin Kendiliklerinden veya İstek Üzerine Görüş Bildirmesi ve Ortaklık Yönetimini Yönlendir- dirmesi	103
bbb. Denetçilerin Kanun Gereği Görüşlerini Bildirmek Zorunda Oldukları Haller	105
ccc. Hesap Denetçilerinin Danışmanlık Görevinin Sınırları	106
cc. Hesap Denetçilerinin Ortaklık Yönetiminin İşlerini Değerlendirmek Görevi	107

İ k i n c i K ı s ı m

AVRUPA TİPİ ANONİM ORTAKLIK İÇİN

ÖNERİLEN ESASLAR

I. GENEL OLARAK	109
II. GÖZETİM KURULU	112
A. Kuruluşu	112
B. Görev Süresi	113
C. Gözetim Görevinin Niteliği ve Kapsamı	114
III. HESAP DENETÇİSİ	115
A. Hesap Denetçisinin Seçimi ve Görevine Son Verilmesi	115
B. Hesap Denetçisinin Niteliği	116
C. Denetleme Görevinin Konusu ve Kapsamı	117

Ü ç ü n c ü K ı s ı m

T Ü R K H U K U K U N D A U Y G U L A N A N

E S A S L A R

I. GENEL OLARAK	118
II. DENETÇİLERİN SEÇİMİ VE SAYISI	119
III. DENETÇİLERİN GÖREV SÜRESİ	121
IV. DENETLEME GÖREVINİN SÜREKLİ OLMA ÖZELLİĞİ	125

V. DENETÇİLERİN GÖREVLERİNİ YERİNE GETİRME BİÇİMİ ...	128
VI. DENETÇİ İLE ORTAKLIK ARASINDAKİ İLİŞKİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	131
VII. TİCARET KANUNUMUZUN ÖNGÖRDÜĞÜ SİSTEM	134

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

T Ü R K H U K U K U N D A D E N E T L E M E O R G A N I N I N G Ö R E V L E R İ

B i r i n c i K ı s ı m

K U R U L U Ş İ Ş L E M L E R İ N İ D E N E T L E M E G Ö R E V İ

I. GENEL OLARAK	138
II. ÖZEL DENETİM HALLERİ	141
A. Belgelerin Doğruluğunu İnceleme Görevi	141
B. Esas Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunulup Bulunmadığını İnceleme Görevi	143
C. Ayın Nevinden Sermayeye Değer Biçilmesinde Hile Olup Olmadığını İnceleme Görevi	147
III. KURULUŞ İŞLEMLERİNİ DENETLEME GÖREVINİN DEĞERLENDİRİLMESİ	149

İ k i n c i K ı s ı m

ORTAKLIĞIN İŞLEYİŞİ SIRASINDAKİ DENETLEME GÖREVLERİ

I. ORTAKLIK YÖNETİMİNİ DENETLEME GÖREVİ	152
A. Genel Olarak	152
B. Yönetim Kurulunu Gözetim Görevleri	156
1. Genel Olarak	156
2. Ortaklık Defterlerini İnceleme Görevi	158
a. Amacı ve Kapsamı	158
b. İncelemelerin Yapılış Biçimi	161
c. İnceleme Zamanı ve Süresi	162
d. İncelenecek Defterler	164
aa. Genel Olarak	164
bb. Tutulması Zorunlu Defterler	167
aaa. Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İlgili Mevzuatın Belirliyerek Zorunlu Kıldığı Defterler	168
1) Yevmiye Defteri	168
a) Yevmiye Defterinin Tanımı	168
b) Yevmiye Defterinin İncelenmesi	169

2) Defteri Kebir	171
a) Defteri Kebirin Tanımı ...	171
b) Defteri Kebirin İncelenmesi	172
3) Envanter Defteri	174
4) Karar Defterleri	175
a) Genel Olarak	175
b) Genel Kurul Karar Defteri	176
c) Yönetim Kurulu Karar Defteri	178
d) Karar Defterlerinin İncelenmesi	179
5) Pay Sahipleri Defteri	181
6) Pay Defteri	182
7) Tahvil Defteri	183
8) Kâr Ortaklığı Belgesi ile İlgili Faaliyetlerin Kaydedilmesine Mahsus Defter	184
9) Günlük Kasa Defteri	186
bbb. Ticaret Kanunumuzun Belirlemeden Zorunlu Kıldığı Defterler	187
cc. Tutulması İsteğe Bağlı Defterler	188

3. Ortaklık Değerlerini Denetleme Görevi 189

a. Ortaklık Kasasını (Veznesini)

Denetleme Görevi 189

aa. Genel Olarak 189

bb. Kasa Denetiminin Amacı 190

cc. Kasa Denetiminin Zamanı ve Süresi ... 191

dd. Kasa Denetiminin Yapılması 192

aaa. Kasa Sayımı 192

bbb. Kasa Hareketlerinin Denetimi ... 194

b. Ortaklık Kasasına Saklanmak Üzere

Teslim Edilen Her Türlü Kıymetli

Evrakın Varlığını Araştırma

Görevi 196

aa. Genel Olarak 196

bb. Kıymetli Evrakın Varlığını

Araştırma Görevinin Amacı 196

cc. Araştırma Zamanı ve Süresi 197

dd. Saklamanın Amacı Bakımından

Araştırma Konusu Kıymetli

Evrak Türleri 198

aaa. Genel Olarak 198

bbb. Rehin Olarak Bırakılan

Kıymetli Evrak 199

ccc. Teminat Olarak Bırakılan

Kıymetli Evrak 200

ddd. Ortaklık Kasasına Vedia(Emanet) Olarak Bırakılmış Kıymetli Evraak	202
ee. Araştırmanın Yapılması	203
ff. Ortaklık Değerlerini İnceleme Görevinin Değerlendirilmesi.....	204
4. Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılma Görevi	206
a. Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılma Görevinin Amacı ve Kapsamı	206
b. Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılma Görevinin Yerine Getirilmesi	208
aa. Denetçinin Yönetim Kurulu Toplantılarına Davet Edilmesi Yükümlülüğü	208
bb. Denetçinin Toplantı Sırasında Müzakere ve Reye Katılmama Yükümlülüğü	210
cc. Denetçinin Gerekli Gördüğü Konuları Yönetim Kurulu ve Olağanüstü Genel Kurul Gündemine Aldırma Görevi	214
aaa. Görevin Niteliği	214
bbb. Yönetim Kurulu ve Genel Kurul Gündemlerine Madde Koydurmak Görevinin Amacı	215
ccc. Görevin Yerine Getirilmesi	216

C. Ortaklığın Yönetimine İlişkin Görevler	218
1. Genel Kurulu Toplantıya Davet Görevi	218
a. Genel Olarak	218
b. Genel Kurulu Olağan Toplantıya Davet Görevi	219
aa. Görevin Niteliği	219
bb. Olağan Genel Kurul Toplantılarının Zamanı ve Sayısı	220
cc. Genel Kurulu Olağan Olarak Toplantıya Davet Görevinin Yerine Getirilmesi...	223
c. Genel Kurulu Olağanüstü Toplantıya Çağırma Görevi	224
aa. Genel Olarak	224
bb. Denetçilerin Genel Kurulu Olağanüstü Toplantıya Çağırmasını Gerektiren Haller	226
aaa. Zarurî ve Müstacel Sebeplerin Varlığı Halinde	226
1) Ticaret Kanunumuzun 355. Maddesine Göre	226
2) Ticaret Kanununun 366. ve 367. Maddelerine Göre	230
bbb. Yönetim Kurulunun Görevini İhmal Etmesi	232
ccc. Azınlık Pay Sahiplerinin Şikayette Bulunmaları	233

d. Genel Kurulu Toplantıya Davet Etmeye Yetkili Olanlar	235
aa. Denetleme Kurulu	235
bb. Denetçilerden Herbiri	235
2. Pay Sahiplerinin Genel Kurul Toplantılarına Katılma Şartlarını Araştırma Görevi	240
a. Genel Olarak	240
b. Görevin Amacı ve Kapsamı	241
c. Pay Sahiplerinin Genel Kurula Katılma Şartları Bakımından Esas Sözleşme ile Yapılabilecek Düzenlemeler.....	244
aa. Genel Olarak	244
bb. Genel Kurul Toplantılarının Zamanı ve Pay Sahiplerini Genel Kurul Toplantılarına Çağırma Usulü Bakımından	245
cc. Oy Hakkının Kullanılması, Müzakerelerin Yapılması ve Kararların Alınması Bakımından Uyulacak Şartlar	246
d. Görevin Yerine Getiriliş Biçimi ve Sonuçları	249
aa. Genel Olarak	249
bb. Genel Kurul Toplantı Halinde İken Görevin Yerine Getirilmesi	250
cc. Genel Kurul Toplantısının Sona Ermesi Halinde Görevin Yerine Getirilmesi	251

3. Ortaklık Adına Dava Açmak Görevi	251
a. Genel Olarak	251
b. Yönetim Kurulu Üyeleri Aleyhine Dava Açmak Görevi	252
c. Genel Kurul Kararları Aleyhine Dava Açmak Görevi	254
D. Diğer Görevler	258
1. Pay Sahiplerinin Şikayetlerini İncelemek ve Pay Sahiplerine Bilgi Vermek Görevi	258
a. Genel Olarak	258
b. Pay Sahiplerinin Şikayetlerini İncelemek Görevi	260
aa. Genel Olarak	260
bb. Şikayetleri İnceleme Görevinin Niteliği	261
cc. Şikayetleri İnceleme Görevinin Kapsamı	262
dd. Denetçilere Şikayette Bulunma Hakkına Sahip Olanlar	264
aaa. Bireysel Pay Sahibinin Şikayet Hakkı	264
bbb. Azınlık Pay Sahiplerinin Şikayet Hakkı	264
ee. Şikayetleri İnceleme Görevinin Yerine Getirilmesi	266

c. Pay Sahiplerine Bilgi Vermek Görevi 268

aa. Genel Olarak 268

bb. Bilgi Vermek Görevinin Niteliği 270

cc. Bilgi Vermek Görevinin Kapsamı ve...
Yerine Getirilmesi.....271

2. Denetgilerin Hukuka Aykırı Fiil-

leri İhbar Görevi.....272

a. Genel Olarak..... 272

b. Ticaret Kanununda Düzenlenen
İhbar Görevi..... 273

aa. İhbar Görevinin Kapsamına

Giren Hukuka Aykırı Fiil-

lerin Niteliği ve Türleri..273

aaa. Hukuka Aykırı Fiille-
rin Niteliği..... 273

bbb. Hukuka Aykırı Fiille-
rin Türleri..... 275

1. Noksan Fiiller..... 275

2. Yılsuz Fiiller.... 276

3. Kanun ve Sözleşme

Hükümlerine Aykırı

Fiiller.....277

bb. İhbar Görevinin Yerine

Getirilmesi..... 277

C. Sermaye Piyasası Kanununda Yer Alan	
İhbar Görevleri.....	280
aa. Genel Olarak.....	280
bb. Menkul Değerlerin İzin Alınmadan Halka	
Arzı Halinde Yerine Getirilecek	
İhbar Görevi.....	280
cc. Ortaklık Niteliğinin Belirlenmesine	
İlişkin İhbar Görevi.....	281
3. Denetçi Atamak Görevi.....	282
a. Genel Olarak.....	282
b. Denetçi Atamak Görevinin Şartları..	283
aa. Anonim Ortaklığın Kuruluşunun	
Tamamlanmış Olması.....	283
bb. Denetçi Sayısının Birden	
Fazla Olması.....	284
cc. Bir Denetçiliğin Açılması.....	285
aaa.Genel Olarak.....	285
bbb.Denetçinin Görevine Devam	
Etmesine Engel Olan Sebep-	
ler.....	285
1. Genel Olarak.....	285
2. İrade Dışı Ortaya Çıkan	
Sebepler.....	286
3. İrادی Sebepler.....	287

dd. Denetçiliğin Boşalması ile Yapılacak İlk Genel Kurul Arasında Uzunca Bir Zaman Aralığının Bulunması.....	287
c.Yeni Atanan Denetçinin Görev Sü- resi.....	288
d. Denetçi Atamak Görevinin Değerlendirilmesi.....	288
II. ORTAKLIK HESAPLARINI DENETLEME GÖREVİ.....	292
A. Genel Olarak.....	292
B. Bütçeyi Denetlemek Görevi.....	292
1. Bütçe Kavramı.....	292
2. Bütçe Türleri.....	294
3. Bütçenin Hazırlanması.....	295
4. Bütçeyi Denetleme Görevinin Amacı ve Önemi..	296
5. Bütçeyi Denetleme Görevinin Yerine Getiril- mesi.....	299
C. Bilançoyu Denetleme Görevi.....	300
1. Bilânço Kavramı.....	300
a. Bilânçonun Tanımı	300
b. Bilânço Türleri.....	300

c. Anonim Ortaklıkların Yıllık	
Bilâncolarının Özellikleri.....	302
d. Bilâncının Düzenleme Şeklini Tayin Görevi.	305
aa. Genel Olarak.....	305
bb. Görevin Yerine Getirilmesi.....	306
e. Bilâncı İncelemesinin Yapılması.....	308
aa. Genel Olarak.....	308
bb. İncelemenin Zamanı ve Niteliği.....	309
cc. Hesapların Şekil Bakımından İncelenmesi	310
dd. Hesapların Doğruluk ve Açıklık Bakımın-	
dan İncelenmesi.....	311
ee. Bilâncının Onaylanması.....	313
	/Görevi
D. Denetleme Kurulu Raporunun Hazırlanması.....	313
1. Denetleme Kurulu Raporunun Hukuki Niteliği...	313
2. Denetleme Kurulu Raporunun Şekli ve Kapsamı..	314

Üç ÜNÜSÜ K 1 S 1 m

T A S F İ Y E İ Ş L E M L E R İ N İ D E N E T L E M E

G Ö R V E V İ

I. GENEL OLARAK.....	317
II. TASFİYE İŞLEMLERİNİ DENETLEME GÖREVİNİN	
AMACI VE NİTELİĞİ.....	318

A. Tasfiye İşlemlerini Denetleme	
Görevinin Amacı.....	318
B. Tasfiye İşlemlerini Denetleme	
Görevinin Niteliği.....	319
S O N U Ç	321
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	328
EKLER.....	XXIV

K I S A L T M A L A R

AET.	: Avrupa Ekonomik Topluluğu.
agk.	: Adı Gegen kaynak.
Anadolu Ün.v.Yay.	: Anadolu Üniversitesi Yayını.
Ankara İTİA.	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
Ank.Ünv.Siy.Bil.Fak.	
Yay.	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayını.
APOK	: Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu
Av.Ek.Top.Ens.Yay.	: Avrupa Ekonomik Topluluğu Enstitüsü Yayını.
b.	: Bent.
B.	: Bölüm.
Bkz.	: Bakınız.
bkz.	: Bakınız.
BATIDER.	: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Dergisi.

Bursa İTİA.İşl.Fak.Yay.	: Bursa İktisadi ve Ticari İlim- ler Akademisi İşletme Fakülte- si Yayını.
c.	: Cümle.
C.	: Cilt.
Der.	: Derleyen.
DEC.	: Dictionnaire du Français Con- temporain.
Ege.Ünv.İkt.ve Tic.Bil. Fak.	: Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi.
EİTİA.	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İ- limler Akademisi.
ESADER.	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İ- limler Akademisi Dergisi.
Eskişehir İTİA.Muh.Arş ve Uyg.Ens.	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İ- limler Akademisi Muhasebe Araş- tırma ve Uygulama Enstitüsü.
Haz.	: Hazırlayan.
HSİET.	: Hisse Senetlerine İlişkin Esas- lar Tebliği.
İBK.	: İsviçre Borçlar Kanunu.
İFEC.	: Institut Français Des Experts Comptables.

İstanbul İTİA.Tic.Bil.

Fak.Yay.

: İstanbul İktisadi ve Ticari
İlimler Akademisi Ticari Bi-
limler Fakültesi Yayını.

İstanbul Ün.v.Yay.

: İstanbul Üniversitesi Yayını.

İst.Ünv.Huk.Fak.Mec.

: İstanbul Üniversitesi Hukuk
Fakültesi Mecmuası.

İst.Ünv.İşl.Fak.Der.

: İstanbul Üniversitesi İşletme
Fakültesi Dergisi.

İşl.Fak.

: İşletme Fakültesi.

İtl.m.k.

: İtalyan Medeni Kanunu.

KOB.

: Kâr Ortaklığı Belgesi.

m.

: Madde.

mad.

: Madde.

Mal.Bak.Tet.Kur.Yay.

: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu
Yayını.

Mük.

: Mükerrer.

R.G.

: Resmi Gazete.

RG.

: Resmi Gazete.

s.

: Sayfa.

S.

: Sıra.

Sa.

: Sayı.

SPK.

: Sermaye Piyasası Kanunu.

T. : Tarih.
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti.
TDK. : Türk Dil Kurumu.
TDÖ. : Tüzük Değişiklik Önerisi.

Türkiye ve Ort.

Doğ.Araştırma.İdr.Ens.Yay: Türkiye ve Orta Doğu Araştırma İdaresi
Enstitüsü Yayını.

vd. : ve devamı.
VUK. : Vergi Usul Kanunu.
Yay. : Yayın.

G İ R İ Ő

I. GENEL AÇIKLAMA

Topluluk halinde yaşıyışın ortaya çıkardığı en eski sosyal bilimlerden biri olan hukuk, insan ihtiyaçlarının gelişme ve çeşitlenmesine ayak uydurmaya çalışarak çeşitli ayırımlar ortaya koymuştur. Bugün, hukuk biliminin çok geniş bir konular yelpazesi meydana getirmiş olduğu görölmektedir.

Zamanımız bakımından bir değeriendirme yapmak gerekirse, insanların ihtiyaç duyduğu ekonomik özellik taşıyan mal ve hizmetleri üretmek ve insanların yararlanmasına sunmak üzere kurulan işletmelerin, hukuki bakımdan en gelişmiş örneklerinden biri, belki de en önemlisi anonim ortaklıklardır. Özellikle yüzyılımızda, insan düşünce ve emeğinin ürünü olan tekniğin, büyük boyutlara varan gelişimi; insan ve toplum yaşamı üzerinde izlenmekte dahi güçlük çekilen etkileri, hukuk biliminin, kendi ilgi alanına giren her türlü değışim ve etkileşimleri düzenleyebilme görevini yavaş-

latmakta ve denilebilir ki hukuk, bu gelişimin gittikçe daha çok arkasında kalarak, varlığını ve etkinliğini sürdürmeye çalışmaktadır.

Bugün, ticaret hukukunun, özellikle de anonim ortaklıklar hukukunun karmaşık bir bilim dalı haline geldiği söylenebilir. Bu karmaşık yapının temeli, ekonomi; çatısı, hukuk ise diğer kurucu unsurlarını da işletmecilik ve muhasebe bilim dalları meydana getirmektedir. Bu nedenle, modern bilimin başlıca özelliklerinden biri haline gelmiş bulunan "sistem yaklaşımı"(1) anlayışının bir gereği olan, disiplinlerarası yaklaşım düşüncesinin anonim ortaklıklar alanında da uygulamaya konulması lüzumu her gün biraz daha fazla hissedilmektedir. Anonim ortaklıklar, "farklı bilim dallarında bilgi birikimine ulaşmış uzman kişilerin oluşturduğu"(2) çağdaş işletmelerden biri olma niteliğini hukuk düzenimiz bakımından da kazanabilmelidirler. 12 Eylül 1980 Harekâtından sonra Milli Güven-

(1) Sistem yaklaşımı, probleme ilişkin tüm ögelerin gözönüne alınıp incelenerek, problemin anlaşılması ve belirlenmesi şeklindeki bir bakış açısı olarak tanımlanmaktadır. Sistem yaklaşımı kavramı hakkında bilgi için bkz.: İmdat KARA, Yöneylem Araştırmalarının Yöntembilimi, (EİTİA.Yay.No:215/139, Eskişehir,1979), s. 36 vd.; Fevzi SÜRMEİ, Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması, (EİTİA.Yay.No:198/128, Eskişehir,1978), s.9 vd.; İnal Cem AŞKUN, Organizasyon Ders Notları, Eskişehir,1974, s.89 vd.

(2) KARA, agk., s.45.

lik Konseyi tarafından "Sermaye Piyasası Kanunu"(3) nun kabul edilerek yürürlüğe konulması ile ise, bu gereklilik adeta kaçınılmaz bir hal almış bulunmaktadır. Açıklıkla belirtmeliyiz ki, anonim ortaklıklar alanında ortaya çıkan sorunlardan en önemlilerinden biri, bu özelliğin yeterince kavranmamış olmasından kaynaklanmaktadır. Anonim ortaklıkların denetlenmesi konusunda Ticaret Kanunumuzda(4) yer alan hükümlerin bir türlü işlerlik kazanamaması ve bunun ekonomik hayatımızda ortaya koyduğu olumsuz etkiler, bu anlayışın yer etmemiş olmasının belirtileri sayılabilir. Ticaret Kanunumuzda anonim ortaklık denetçilerinin görevlerine ilişkin çeşitli hükümlerin yer almış olması, bu hükümlere işlerlik kazandıracak denetçilerin; bağımsızlık ve ehliyetleri konusunda emredici nitelikte düzenlemeler yapılmadıkça kanun metinleri halinde kalmaya mahkum olacak, uygulama imkânı bulamayacak demektir. Bu düşüncenin bir sonucu olarak, anonim ortaklıklar konusunda da disiplinlerarası yaklaşım anlayışına uygun bir biçimde, "disiplinlerarası ekip çalışması"(5) modelinin gerçekleştirilmesi gerektiği düşüncesini taşıyoruz.

(3) 28 Temmuz 1981 tarih ve 2499 sayılı kanun(RG.: T.30 Temmuz 1981, sa.17416); Der.İlhan GÜLSÜN, Milli Güvenlik Konseyince Kabul Edilen Kanunlar, Yayımlanan Bildiri ve Kararlar ile Önemli Mevzuat, C.IV, Ankara, 1981, s.21 vd.

(4) 29 Haziran 1956 tarih ve 6762 sayılı kanun(RG.: T.9 Temmuz 1956, sa.9353).

(5) Ekip sözcüğü, belirli bir amaçla bir araya gelmiş kişiler topluluğunu niteler. Disiplinlerarası ekip ise, farklı bilim dallarında bilgi birikimine ulaşmış uzman kişilerin oluşturduğu topluluktur(KARA, agk., s.45).

Çağdaş teknik ve örgütsel gelişmelerin ortaya çıkardığı insan-makina sistemleri de denilen işletmeler düzeyindeki insan davranışlarını düzenleyen yeni bilimlerin varlığı, hukuk biliminin etkinliğinin tamamen ortadan kalktığı anlamına gelmezse de bu durum, eskiden olduğu gibi artık, bu sahadaki tek söz sahibi olmadığının da gerçek delilidir. Bir Fransız hukukcusunun da belirttiği gibi, bu gelişmeler karşısında, "hukuk bilimi, işletmecilik bilimi ile yan yana konulmaya razı olabileceğe benzemektedir"(6).

Bugün, ticaret ve sanayi hayatında faaliyette bulunan işletmeler tıpkı gerçek bir üniversite gibi araştırma ve inceleme faaliyetlerini sürdürüyorlar. Elde ettikleri araştırma ve inceleme sonuçlarını uygulama durumunda olan işletmelerin, sürekli yeniliklerden yararlandıkları ve hızlı bir gelişim içinde oldukları söylenebilir. Bu durum karşısında, kanun koyucunun ve hukuk biliminin çağdaş eğilimi, soyut hukuki durumlardan daha çok, gerçekleşen olayların sonuçlarını daha etkili ve güçlü bir şekilde ortaya koyabilmek ve düzenlemek olmalıdır(7). Gerçekten de, başarılması bir şeref olan, hukuk ve gerçek hayat arasındaki ideal dengenin kurula-

(6) Claude J.BERR, "La Place de la Nation de Contrôle en Droit des Sociétés", Droit des Sociétés I Melanges en L'Honneur de Daniel Bastian, Paris, 1974, s.4.

(7) BERR, agk., s.3 vd.

bilmesi çağdaş hukuk bilimine ve kanun koyucuya düşen bir görev kabul edilmek gerekmektedir(8).

II. AMAÇ VE KAPSAM

Anonim ortaklıkların, toplumun genel yararlanmasına sunulamayan bir kısım tasarruflara, etkili ve verimli bir şekilde ülke ekonomisine katılma imkânı verdiği genel olarak kabul edilmektedir(9). Bu nedenle, modern çağın karakteristiği olan ekonomik gelişmenin bu tür işletmelerce sağlandığını söylemek aşırılık olmayacaktır(10).

Bu kısa açıklamadan sonra çalışmamızın iki amacı olduğunu söyleyebiliriz. Birincisi, çalışmamızın doğrudan doğruya amacı diyebileceğimiz hususdur ki, Ticaret Kanunumuzda yer alan anonim ortaklık denetleme organının görevlerine ilişkin hükümlerin, sistemli

(8) BERR, a.gk., s.5.

(9) Sermaye Piyasası Kanunu'nun "Konu ve Amaç" başlığını taşıyan 1. maddesi bu konuda şu hükümü getirmiş bulunmaktadır. "Bu kanunun konusu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir". Anonim ortaklıkların iktisadi fonksiyonları hakkında bilgi için ayrıca bkz.: Halil ARSLANLI, Anonim Şirketler I Umumi Hükümler, İkinci baskı, İstanbul, 1959, s.3 vd.; Oğuz İMREGÜN, Anonim Ortaklıklar, Gözden geçirilmiş üçüncü baskı, İstanbul, 1974, s.1 vd.; Ali BİLGİŞİN, Ticaret Şirketlerinde Muhasebe Prensipleri, Ankara, 1937, s.5 vd.; Hayri DOMANIÇ, Anonim Şirketler, İstanbul, 1978, s.67.

(10) Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Yıllık Rapor ve Yatırım Analizi, (EİTİA.Yay. No: 92/51, Ankara, 1971), s.1.

bir incelemesini yaparak bu hükümlere açıklık getirmeye çalışmaktır. Denetleme organının görevlerini sistematik bir şekilde incelemek konusunda, çağdaş yaklaşımı belirleyebilmek amacı ile öncelikle, genel olarak denetleme kavramı ve anonim ortaklıkların denetlenmesi konusunda ortaya çıkan kavramların incelenmesine; sonrada, ülkemizin de içinde yer aldığı Kara Avrupası hukuk sistemine dahil bir kısım ülkelerin hukuk tatbikatında yer alan, anonim ortaklıkların denetlenmesine ilişkin esasların belirlenmesine gerek duyulmuştur.

Denetleme görevlerinin nitelik ve nicelik bakımından bütünlüğü anlayışı içinde, çalışmamızın dolayısıyla ortaya koymaya çalışacağı ikinci amacı ise, ekonomik hayatımızın vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiş bulunan anonim ortaklıkların; kendilerinden beklenen görevleri daha iyi bir şekilde yerine getirebilmeleri için, denetlemeleri bakımından sahip olmaları gereken özelliklere konumuz çerçevesinde ışık tutabilmektir.

İşte bu amaçlar ve gereklerle çalışmamızı üç bölüm halinde düzenlemiş bulunuyoruz:

"Genel Bilgiler" başlığını taşıyan birinci bölümde: "Genel olarak Denetleme Kavramı" ve "Anonim Ortaklıklarda Denetleme Kavramı" üzerinde durulmuş, anonim ortaklıkları denetlemenin amacı, önemi, işletmecilik ve muhasebe bilim dalları ile olan ilgisi, denetleme türleri açıklanmaya çalışılmıştır.

"Anonim Ortaklıkların Denetlenmesinde Hakim Olan Esaslar" başlığını taşıyan ikinci bölüm, üç kısımda incelenmiştir: Birinci kısımda, Kara Avrupası hukuk sistemine dahil bir kısım ülkelerde, anonim ortaklıkların denetlenmesi bakımından uygulanmakta olan esaslar, bu ülkelerin tatbikatından örnekler verilmek suretiyle açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci kısımda, "Avrupa Tipi Anonim Ortaklık" için önerilen denetleme esasları üzerinde durulmuştur. "Üçüncü kısım"da ise, Türk hukukunda uygulanan esaslar genel çizgileri ile açıklanarak, Ticaret Kanunumuzun kabul ettiği sistem ortaya konulmaya çalışılmıştır.

"Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri" başlığını taşıyan üçüncü bölümde ise, anonim ortaklığın kuruluşundan başlayarak sona ermesine kadar devam eden hayat seyri boyunca, denetleme organı tarafından gerçekleştirilen denetleme görevleri, Türk Ticaret Kanunundaki düzenleme biçimi esas alınmak suretiyle, geniş ve ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmıştır. Şu hususu hemen belirtmek gerekir ki, konumuzla ilgili açıklamalar yapılırken, Ticaret Kanunumuzun bir tamamlayıcısı niteliğinde olan Sermaye Piyasası Kanununun getirmiş olduğu esaslar ve bu kanunla kurulmuş bulunan Sermaye Piyasası Kurulu'nun, yayınlamış olduğu tebliğlerle gerçekleştirdiği düzenlemeler, konumuzla ilgili olduğu ölçüde dikkate alınmış ve böylece konunun incelenmesinde Türk mevzuatı açısından bir bütünlük sağlanmak yoluna gidilmiştir.

B i r i n c i B ö l ü m

G E N E L B İ L G İ L E R

B i r i n c i K ı s ı m

G E N E L O L A R A K D E N E T L E M E

K A V R A M I

I. TERİM SORUNU

Gerek kanun metinlerinde ve gerekse uygulamada denetleme kavramı ile ilgili olarak kullanılan terimlerin çokluğu dikkati çekmektedir. Denetleme hizmetleriyle ilgili olarak yapılan bir araştırmada(11); denetleme hizmetleriyle ilgili terimlerin çokluğu, dağınıklığı ve kavram olarak anlamlarının farklılığı ortak bir

(11) Nihat GÜNDÜZ, Kalkınma için Sistemci Denetim, Ankara, 1974, s. 203 ve Ek-VI (Teftiş ve Denetleme Hizmetleri Üzerine Ortak bir Araştırma Raporu), s.197 vd.

sorun olarak belirlenmektedir. Buna göre: Teftiş, murakebe, kontrol, denetim, tetkik, araştırma gibi terimlerin rasgele ve çoğu kere de birbirine eş veya farklı anlamlarda kullanılmakta olduğunu söyleyebiliriz(12). Ayrıca, muayene, gözlem, yönverme, hakim olma gibi sözcüklerin yerine her zaman kolayca denetim (denetleme) sözcüğü yerleştirilmektedir(13). Diğer taraftan denetleme işi ile görevli kim selere ise murakıp, müfettiş, kontrolör, denetçi gibi değişik isimler verilmektedir(14).

Ticaret Kanunumuzda "murakebe", "kontrol" ve "murakıp" terimleri kullanılmıştır(15). Daha yeni olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda(16); 1961 tarihli Anayasamızda ve son olarak da 1982

(12) GÜNDÜZ, agk., s.203; Mehmet Ali AKTUĞLU, Denetleme ve Revizyon, (Ege Ün.v.İkt.ve Tic.Bil.Fak.Yay.No.64/32, İzmir,1973), s.3 vd.

(13) Nail ÇOLBAŞI, "İşletme Sevk ve İdaresi Açısından Bütçe Yolu ile Kontrol Tekniği", Sevk ve İdare Dergisi, Yıl:10, sa.80 (Nisan 1975), s.18.

(14) GÜNDÜZ, agk., s.203.

(15) Özellikle şu maddelere bkz.: Anonim Ortaklık ile ilgili olarak, 273-275,347,359,362,363,365,380,393,458; kollektif ortaklık ile ilgili 167,240,241; komandit ortaklık ile ilgili olarak 249.cu maddeler (Ünal TEKİNALP/Ersin ÇAMOĞLU, Açıklamalı, Notlu ve Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu, Gözden geçirilmiş 2.baskı, İstanbul,1969, s.764). KARAYALÇIN, Ticaret Kanunumuzun Anonim Şirketler Faslında yer alan 273 ilâ 275.maddelerin alt başlığını belirtmek için kullanılan "Devletin Kontrolü" deyimi ile 274.maddenin kenar başlığındaki "murakabe" terimi arasında bir fark olmadığı görüşüne yer vermektedir(Yaşar KARAYALÇIN, Ticaret Hukuku II Şirketler Hukuku, İkinci Baskı, Ankara,1973, s.21, dipnot:1).

(16) Bkz.: 24.4.1969 tarihli kanun (RG.: T.10.5.1969, sa.13195), m.24, 65.

tarihli Anayasamızda(17) "denetlemek", "denetleme", "denetim" ve "denetçi" terimlerine yer verilmiştir(18).

Denetleme teriminin murakabe, revizyon, kontrol terimlerinden olan farkı veya benzerliği henüz tam bir açıklıkla ortaya konmuş değildir. Bu konuda, literatürde ortaya çıkan belirlemeler ise bir uyum göstermektedir(19). KARAYALÇIN, "denetim terimini kontrol, teftiş ve murakabe anlamında kullanmaktayız" demek ve "denetim, gözetim, teftiş ve murakabe (contrôle, inspection, surveillance) terimlerinin teknik muhtevasını, özelliklerini ve farklarını tesbit etmekte yarar vardır" diyerek de çalışmamıza ışık tutmaktadır(20).

II. DENETLEME KAVRAMININ KAYNAĞI VE TANIMI

A. Denetleme Kavramının Kaynağı

Özü bakımından insanla ilgili ve ona bağlı olan denetleme kavramı, insanla birlikte var olagelmıştır ve bu anlamda evrensel bir kavramdır. Varlığı, ancak, insanla anlam kazanan kavramlardan biri ve belki de en önemlisi olması dolayısıyla, insan'ın anlamı ve varoluş amacına ilişkin her türlü düşünce, denetleme kavramınının

(17) Kanun No.2709, Kabul Tarihi: 18.10.1982.

(18) Özellikle 1982 tarihli Anayasamızın aşağıda belirtilen maddelerine bkz.: 79,98,104,108,130,131,144,148,160,165,167,168,171. Tesbit edebildiğimiz kadarıyla 1982 tarihli Anayasamızın sadece 171. maddesinin 2. fıkrasında "kontrol" ve "denetim" terimlerine birlikte yer verilmiş, bunun dışında "denetim" veya "denetleme" terimi kullanılmıştır.

(19) Ersin GÜREDİN, "İşletmelerde Denetim Fonksiyonu", İst.Ünv.İşl. Fak.Der., C.III, sa.1(Nisan 1974), s.167.

(20) KARAYALÇIN, agk., s.21 ve dipnot:1.

nitelik ve kapsamını belirlemede önemli bir temel oluşturacaktır. Bu sebeple, insan'ın, "insan olma şerefine" biraz olsun yaklaşmayı amaçlıyarak, bir tanımını yapmaya çalışacağız. Buna göre: İnsan, varoluş amacını ve evreni kavrayabilen; kendini, eşya ve olayları değerlendirebilme ve onlara yön verebilme özelliğine sahip; beden ve ruh gibi farklı yapıda iki ayrı unsurdan oluşan; topluluk halinde yaşayan; inanan ve tapınan üstün bir canlı varlıktır. İnsanın varoluş amacını ise, "yaşamak ve mutlu olmaktır"(21) şeklinde kısaca belirtebiliriz.

Denetleme, insanın varoluş amacına ulaşma konusunda yapmış olduğu her türlü maddi ve manevi eylemlerin, bu amaca ulaşmayı sağlamak için getirilmiş olan tanrısal, toplumsal ve bireysel kurallara uygun olup olmadığını anlamak için yapılan bir değerlendirmedir. Bu bakımdan, denetlemenin genel anlamda bir değerlendirme işlemi olduğunu söyleyebiliriz. İnsan, her türlü davranışlarının, kendinden başlayarak, iç içe daireler şeklinde, sonsuza kadar uzanan bir değerlemeler kuşağı ile çevrili olduğunu anlayabilen tek canlı varlıktır. Bir değerlendirmeden bahsedebilmek için ise, düşünsel veya fiziksel bir eylemin varlığı; ayrıca, insanın gönüllü olarak veya bir yaptırım (müeyyide) altında uymak gereğini duyduğu bir kurallar bütününe bulunması ve nihayet, bu kurallarla eylemler arasındaki uyumu veya uyumsuzluğu tesbit ederek bildirecek ve amaca eriştirici gerekli düzeltmeleri yapacak bir değer-

(21) Bu anlayış Aristo'dan beri hukuk biliminin temelinde yer alan ve gelişim yönünü belirleyen bir düşünce olarak kabul edilmektedir(Yavuz ABADAN, Hukuk Felsefesi Dersleri, Ankara, 1954, s.58).

lendiriciye ihtiyaç vardır. Bu değerlendirici ise, şüphesiz önce insandır, insanın kendisidir. Onun bu özelliğini üstlenebilecek bir başka varlık mevcut olmamıştır.

Değerlendirmek, gözlemlemeyi, tesbit etmeyi ve kural ile eylemi karşılaştırarak; varsa, uyumsuzluğu amac doğrultusunda gidermeyi içine alan; düşünsel ve fiziksel bir eylemler bütünüdür. "Bu açıdan denetim, genel olarak bir görüş oluşumu süreci olarak düşünülebilir"(22). Değerlendirme eyleminin en belirgin niteliği karşılaştırma yapmak safhasında ortaya çıkmaktadır. Onun için, değerlendirme, insani bir amaca yönelik eylem veya eylemlerin kurallara uygun olup olmadığını tesbit etmek için yapılan anlamlı bir karşılaştırmadır da denilebilir(23).

Denetleme kavramı, insanla birlikte insanın yer aldığı her sahaya taşınır ve insanın almış olduğu durumlara uygun olarak değişik görünümelerde ortaya çıkar. Bu durum, bilimlerin ve insani ihtiyaçları karşılamaya yönelik eylemlerin çeşitlenmesi ölçüsünde denetimi de değişik bilim dallarına ve aynı bilim dalı içinde olsa bile farklı konulara ve bakış açılarına göre farklı isimler ve nitelikler almaya götürmüştür.

Özde insan ve çevresine ilişkin soruları cevaplamak ve problemleri çözme şeklinde başlayan bilimsel çalışmalar ve ulaşılan bilgi birikimi, zamanla ve sürekli uyguladığı dallanarak, git-

(22) Ersin GÜREDİN, "Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 3, sa.9(Ağustos 1977), s.7.

(23) Kemâl TOSUN, İşletme Yönetimi, (İstanbul Üniv.Yay.No.1989, İşl. Fak.Yay.No.36, C.I, İstanbul,1974), s.129; GÜREDİN, agk., s.7,11.

gide öze bağını koparmış ve aynı bilim dalında çalışan kişiler soru ve problemleri kendi bakış açılarına göre anlama, açıklama veya yorumlama yoluna gitmişlerdir(24). Her bilim dalının bakış açısına göre insanın yalın tarzda incelenmesi, bütününe anlamını yitirmesine neden olmuştur. Böylece, "insan düşünen bir hayvandır", "insan ekonomik adamdır", "insan dürüst bir aile babasıdır", "insan basiretli bir tacirdir" gibi çok dar sınırlar içinde kalan tanımlar ortaya çıkmıştır. Bunun neticesinde, insanın sadece tek bir duygu veya güdünün etkisi altında kalarak davranış göstereceği varsayılarak; diğer özellikleri üzerinde durulmamış, bu durum ise, gerçeği aramak adına gerçeğe bir türlü yaklaşmamak tehlikesini ve gelişkini doğurmuştur.

İnsana sahip olduğu yapısal özellikler ve merkezinde yer aldığı sistemler hiyerarşisi içinde; bütüncül bir yaklaşımla bakmaya çalışan; böylece insanın gerçek manasına daha çok yaklaşabilme çehdini taşıyan ve bu anlamda "evrensel insan bilimi" olarak isimlendirebileceğimiz "tasavvuf düşüncesi", inanç temeline dayalı olarak koyduğu ilkeler istikametinde denetleme kavramının tanımını da getirmiştir. Buna göre: İnsanın, mutlu olmak amacına yönelik içsel ve dışsal eylemlerinin, yaratıcı iradeye ve onun tarafından konulan kurallara uygunluğunu tesbit amacıyla, tasavvuf biliminin yöntem ve ilkelerine uygun olarak gerçekleştirilen; kişinin kendine dönük olarak ve sürekli uyguladığı değerlendirme ve yeniden yön verme işlemine

(24) KARA, agk., s.44.

"murakabe" denilmektedir(25). Yaygın bir ifadeyle "vicdan murakabe-si" veya "vicdan muhasebesi" de denilen bu özdenetim; insanın bizzat denetleyici olarak kendi üzerinde uyguladığı bir denetim şeklidir ve sahip olduğu değer yargılarının gerçek yaşayışındaki etkilerini bireysel olarak değerlendirme amacını taşımaktadır. Denetleme kelimesinin ve kavramının dilimizde, günlük yaşayışımızda ve toplum hayatımızda ifadesini bulan; en eski karşılığı olarak kullanılmakta olan "murakabe"nin, ilk ve esas anlamı budur ve bu anlamıyla konumuz doğrudan doğruya ilgilendirmemektedir.

Daha sonraları, yani 20. yüzyılın başından itibaren murakabe kelimesi bu anlamının dışında, fransızca "contrôle" kelimesinin karşılığı olarak, bugünkü yaşayan dilimizdeki "denetleme" kelimesi yerine kullanılmıştır(26). Bu nedenle "denetleme" kelimesini daha dar anlamda olmakla beraber "murakabe" kelimesiyle eş anlamda kullanacağız. Murakabe kelimesinin daha geniş olan tasavvufi anlamda kullanılışı yerine "içsel denetim", "özdenetim" veya "kendi kendine denetim" gibi karşılıkların kullanılması düşünülebilirse de "murakabe" kelimesinin ifade ettiği anlam zenginliğini bütünüyle vermeleri mümkün görünmemektedir.

(25) Abdulkerim KUŞEYRİ (Haz. Süleyman ULUDAĞ), Tasavvuf İlmüne Dair Kuşeyrî Risalesi, İstanbul, 1978, s.284 vd.; GAZALÎ (Çev.A.Faruk MEYAN), Kimya-yı Saadet, C.I-II, 8.baskı, İstanbul, 1975, s.699 vd. Murakabe kavramının tasavvufi ile ilgili anlamı hakkında bilgi için bkz.: Mahir İZ, Tasavvuf, 1.baskı, İstanbul, 1969, s.100 vd.; Mehmet Zeki PAKALIN, Osmanlı Tarih Devimleri ve Terimleri Sözlüğü, C.2, 2.baskı, İstanbul, 1971, s.582.

(26) Mustafa Nihat ÖZÜN, Osmanlıca-Türkçe Sözlük, Genişletilmiş 4. baskı, İstanbul, 1965, s.498; GÜNDOZ, agk., s.247, 249.

B. Denetleme Kavramının Tanımı

Denetleme, sözcük anlamında, "neler olduğunu, neler olacağını anlamak için göz altında bulundurmak, kontrol etmek, murakabe etmek"(27) şeklinde ifade edilmektedir. Bir başka tanımına ise şu şekilde yer verilmiştir: Denetleme, insan iradesinin açığa çıkması şeklinde beliren bir olayı inceliyerek, doğruluğunu ve samimiliğini anlamaktan ibaret olan ve insan tarafından isteyerek(iradi olarak) yerine getirilen bir harekettir(28).

Denetleme kelimesinin karşılığı olarak kullanılan "contrôle" kelimesinin fransızcaya geçişi, anglo-sakson kökenli "controll" kelimesinin ustalıkla ve yaklaşık bir anlam kazandırılarak tercüme edilmesiyle sağlanmıştır(29). Denetim kelimesinin çağdaş fransız dilindeki anlamı ise şu şekilde ifade edilmiştir: Denetim, bir eylemin veya bir işlemin kurallara uygunluğunu ve geçerliliğini dikkatli bir biçimde incedeh inceye araştırıp incelemek(tetkik ve tahkik etmek, verifier) tir. Bu anlamda, dikkatli bir gözle bakmak, gözlemlemek,

(27) Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, Gözden geçirilmiş 6.cı baskı, Ankara, 1974, TDK.Yay.No:403, s.212; Mustafa A.AYSAN, Muhasebe- de Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar, İstanbul, 1971, s.38; Nejat TENKER, Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerinin Önemi, (Doçentlik Tezi), Ankara, 1979, s.132.

(28) François CARRARD, Les Experts-Comptables Sociétés Fiduciaires et Syndicats de Devision Selon L'article 723 CO, Lausanne, 1964, s.18.

(29) BERR, agk., s.3.

gözetlemek, gözlemek anlamına gelen "surveillance" kelimesi ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır(30). Gözetlemek(surveiller) ise bir kimsenin yaptıklarını ve hareketlerini dikkatli bir şekilde gözlemek şeklinde tanımlanmıştır(31).

Diğer bir kaynakta ise denetleme kavramının şu anlamlarına yer verilmiştir(32):

- Birinin diğerini doğrulaması için iki ayrı deftere kaydetmek;
- Yönetimin gözetlenmesi;
- Eleştirici bir gözle incelemekten geçirmek, sansür etmek.

Aynı kaynakta denetim kelimesi, eleştirici bir gözle incelemekten geçirmek anlamına bağlı olarak şu şekilde tanımlanmıştır:(33). Denetim, bir şeyin doğruluğunu anlamak için araştırma ve incelema yapmak(verifier); muayene etmek(examiner); gözlemek(surveiller) ve eleştirici bir gözle incelemekten geçirmek(censure) anlamlarını da içine alan genel ve daha geniş bir kavramdır.

(30) Dictionnaire du Français Contemporain(DFC), Larousse, Paris, 1971, s.292.

(31) DFC, s.1113.

(32) Yves DJIAN, Le Contrôle de la Direction des Sociétés Anonymes Dans les Pays du Marché Commun, Paris, 1965, s.6.

(33) DJIAN, agk., s.6.

III. ETİMOLOJİK BAKIMDAN DENETLEME KAVRAMI

Denetim kelimesi, batı dillerinde karşılığı olan "contrôle" kelimesinin meydana gelişindeki yapısal özelliklerden hareket edilerek de tanımlanma yoluna gidilmiştir. Bunun için, "contre" (karşı, mukabil) ve "role" (liste, cetvel) kavramlarına başvurulmaktadır. Bu anlamda denetleme kelimesi bir aslin(originalin) kopyasını(suretinin) ifade eder ki, bir şeyin doğruluğunu anlamak için ikili olarak tutulan sicil(kütük) veya defter demek uygun olur(34).

IV. DENETLEME KAVRAMININ İKİ ANLAMI

Denetleme(contrôle) kavramı, ortaklıklar hukukundaki kullanma tarzı bakımından belli bir anlam karışıklığını bünyesinde taşımaktadır. Gerçekten de, denetleme kelimesi zıt değilse bile çok farklı iki anlamda kullanılmaya elverişli görünüyor. Bu konu, Fransız hukukcusu Claude J.BERR tarafından, "Ortaklıklar Hukukunda De-

-
- (34) Pierre FEUILLET, La Pratique du Commissariat aux Comptes, 2. em edition, Paris, 1969, s.A 1; Paul Le CANNU, La Société Anonyme a Directoire, Paris, 1979, s.92. Ayrıca bir kaynakta bu konuya ilişkin şu açıklamalar yer almaktadır: Kontrol sözü; Latince "contrarotula" kelimesinden gelmektedir. Fransız dilindeki Contrarotula "mukabil cetvel" demektir. Eskiden bugünkü manada ticari defterler yoktu. Ticari muameleler "rotular" denilen bir cetvele kaydedilirdi. Aynı muameleleri diğer bir cetvele yazmak suretiyle evvelki cetveldeki kayıtların doğruluğu kontrol edilmiş olurdu(Alfred ISAAC, Çev.Volf ÇERNİS, İşletmelerde Revizyon ve Kontrol, İstanbul, 1944, s.2). Kelimenin etimolojik bakımdan diğer bir açıklaması için bkz.: Mazhar HİÇŞAŞMAZ, "Bilançoların Tasdiki Bakımından Anonim Şirket Murakıpları ile Muhasebe Uzmanlarının Görevleri Arasında Bir Karşılaştırma", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı ve Gerekli Yasal Tedbirler, (Bah.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No.134, Ankara, 1979), s.73.

netleme Kavramının Yeri" isimli dikkate değer bir makalede ortaya konulmuştur(35): Denetleme, onunla eş anlamlı olarak kullanılan gözetleme(surveillance) anlamında alınacak olursa; pay sahiplerinin yönetim kurulu üzerindeki denetimi anlamına gelmektedir. Bu anlamda denetim, ortaklık örgütünün işlerliğinin her zaman en önemli bir unsuru olarak kabul edilegelmiştir. Bir müddetten beri ise, denetleme kavramı yeni bir açıklama tarzına kavuşmak suretiyle dikkatleri çekmektedir(36). Kelimenin en dar anlamında denetleme; denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir araştırma, inceleme ve değerlendirme faaliyetini ifade eder. Fakat bu terim bazen, özellikle, ortaklık sermayesinin belli bir payına sahip olmak dolayısıyla, bir ortaklıkta yönetime hakim olmak şeklinde ortaya çıkan durumları ifade etmek için de kullanılmaktadır(37).

Hakim olmak anlamındaki denetim(contrôle-maitrise) kelimesi herhangi bir kanun koyucu tarafından hiçbir kanun metninde dikkate alınmamıştır. Bunun aksine denetim konusundaki pek çok kanunda pay sahiplerinin yöneticiler üzerindeki gözetimi(contrôle-surveillance) anlamında denetleme kavramına yer verilmiştir. Hakim olma anlamındaki denetleme kavramı(38), hukuk kurallarından kaynaklanma-

(35) Raphael CONTIN, Le Contrôle de la Gestion des Sociétés Anonymes Paris, 1975, s.18. bkz.: BERR, agk., s.1 vd.

(36) BERR, agk., s.2.

(37) Yves GUYON/Georges COQUEREAU, Le Commissariat aux Comptes Aspect Juridique et Technique, Paris, 1971, s.7, dipnot: 2.

(38) Bir kaynakta, denetleme kavramının hakim olma, etkileme anlayışına uygun olarak kazandığı anlam örgüt içi ilişkiler bakımından şu şekilde açıklanmıştır: Örgütte her yöne doğru yayılan bir "etkileşim-etki" dizgesi vardır. Örgütlerdeki bu etki miktarını ölçmek için kullanılan kavrama "denetim" (contrôle) adı

yan ekonomik olayların egemenliği altında gelişen bir kavramdır. Bununla beraber maddi varlığının bazı hukuki neticeler meydana getirmeye doğru yöneldiği görülmektedir(39).

Gözetleme anlamında denetleme kavramı, bazı şahıslar veya belirli bir işlemin yapılmasını denetlemekle görevli belli bir organ bakımından, kendini kabul ettirmiş bir yetki olarak tanımlanıyor. Buna karşılık hakim olma ahlamında denetim olayı, bir ortaklığa ait mal varlığının yönetimine bir şahsın veya bir grubun egemen olması şeklinde ortaya çıkmaktadır(40). Birinci anlamda denetim, yetki sahipleri bakımından bir gözetim yapma düşüncesini(1'idée de surveillance) çağıştıırırken, ikinci anlamda, hakimiyet düşüncesini(1'idée de domination) hatırlatmaktadır(41).

verilmektedir. Bu suretle denetim kavramı "etkileme" kavramı ile, hatta "erk", "yetke" gibi kavramlarla eş anlamda kullanılmak yoluna gidiliyor. Bir kimse(bir küme veya örgüt) başka bir kimsenin(kümenin ya da örgütün) yapacağı şeyleri belirlerse ya da isteyerek etkilerse orada denetim var demektir. Bir denetim ilişkisinde bir kişi başka bir kimseyi belli bir doğrultuda etkileşmeye çalışmakta, bunun sonucunda ikinci kişi o yönde bir davranış yapmaktadır.Bkz.: Oğuz ONARAN, "Örgütlerde Denetim", Anne, İdaresi Dergisi, C.10, sa.1(Mart 1977), s.4.

(39) BERR, agk., s.2 vd.

(40) CONTIN, agk., s.18.

(41) Yves CHARTIER, La Gestion et le Contrôle des Sociétés Anonymes dans la Jurisprudence, Paris, 1978, s.287. Denetleme kavramı milletlerarası özel hukuk alanında bir müddetten beri, ortaklıkların milliyeti(tabiiyeti) kavramının ölçüsü olarak da kullanılmaktadır. Bu manada denetleme kelimesi "el koyma" veya "elinde bulundurma" da diyebileceğimiz "mainmise" kavramının anlamdaşı olarak, ana ortaklık tarafından yavru(filial) ortaklıklar üzerinde uygulanan bir denetim şeklinde de kullanılıyor(DJIAN, agk., s.6).

İ k i n c i K ı s ı m

A N O N İ M O R T A K L I K L A R D A D E N E T L E M E K A V R A M I

I. GENEL OLARAK

Anonim ortaklıklar ortaya çıkışlarından günümüze kadar çok hızlı bir gelişme göstermiş bulunuyorlar(42). "Anonim ortaklık" teriminin, nitelikleri bakımından aralarında önemli farklılıklar bulunan birden fazla anonim ortaklık türünü kapsayacak şekilde ve genel anlamda kullanılmakta oluşu dikkati çekmektedir(43).

(42) Anonim ortaklıkların tarihi gelişimi hakkında bilgi için bkz.: ARSLANLI, agk., s.1 vd.; Reha POROY/Ünal TEKİNALP/Ersin ÇAM-OĞLU, Ortaklıklar Hukuku, C.I, 2.baskı, İstanbul, 1975, s.217 vd.; Tuğrul ANSAY, Anonim Şirketler Hukuku, Altıncı baskı, İstanbul, 1978, s.14 vd.; Fehiman TEKİL, Şirketler Hukuku Anonim Şirketler, C.II, ikinci baskı, İstanbul, 1978, s. 7 vd.

(43) Anonim ortaklıkların türleri ve çeşitli ayırımları konusunda bilgi için bkz.: ANSAY, agk., s.12 vd.; TEKİL, agk., s.98 vd.; DOMANIÇ, agk., s.41 vd.; Orhan ÇEVİK, Anonim Şirketler, Ankara, 1979, s.206 vd.

Sermaye sahip ve gruplarının bir araya gelip, kapalı bir şekilde kurup yönettikleri ve yaygın bir ifade ile "aile anonim ortaklığı" veya sadece "aile ortaklığı" da denilen anonim ortaklık türünün artık, ortaya çıkan problemlerin çözümü için yeterli olmadığı söylenebilir. Bu tür anonim ortaklıkları genel anlamda, sorumluluğu sınırlandırılmış "sermaye ortaklığı niteliğini taşıyan kolektif ortaklık" şeklinde değerlendirmek mümkün görünmektedir(44). Anonim ortaklıkların ekonomik bakımdan yerine getirmek durumunda oldukları hizmetleri, bu ortaklık türünün yapısal özelliklerine uygun bir biçimde yerine getirme imkânı veren türü ise, genel olarak "halka açık anonim ortaklık"(45) şeklinde isimlendirilmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu(SPK.) bu ortaklık türünü, "hisse senetlerini halka arz etmek üzere kurulan anonim ortaklıklar"(46) şeklinde tanımlanmıştır. SPK. nun 11. maddesinin 2. fıkrasına göre: "Ortak sayısının 100'den fazla olduğu herhangi bir şekilde tesbit olunan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz olunmuş sayılır". SPK. ayrıca bir de

(44) Ünal TEKİNALP, Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, 2.baskı, İstanbul, 1979, s.26 vd.; ANSAY, agk., s.12.

(45) Halka açık anonim ortaklıkların tanımı ve özellikleri konusunda bilgi için bkz.: Sabih ARKAN, Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, (Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay. No.121, Ankara, 1976), s.15 vd.; Tuğrul ANSAY, Çağdaş Anonim Şirketlerin Sorunları ve Türk Anonim Şirketleri, Ankara, 1971, s.38 vd.; Reha POROY/Turgut S.EREM, "Türkiye'de Sermaye Piyasasının Gelişmesi İçin Gerekli Hukuki Tedbirler", Sermaye Piyasası Etüdü, Ankara, 1964, s.47 vd.

(46) SPK., m.12, f.1; 13

"menkul kıymetleri halka arz olunan anonim ortaklık"(47) kavramı na yer vermektedir. İster ani kuruluş, isterse tedrici kuruluş hü-kümlerine göre kurulmuş olsun, SPK.nunda öngörülen biçimde "menkul kıymetlerini"(48) halka arz eden anonim ortaklıkların tümünün bu kavram içine girdiği anlaşılmaktadır(49). Görüldüğü üzere, "menkul kıymetlerini halka arz olunan anonim ortaklık" kavramı, "hisse se-netlerini halka arz eden anonim ortaklık" kavramından daha geniş bir kavramdır(50).

Anonim ortaklığı bir bütün olarak kavrayabilmek, onun özel-liklerini en belirgin bir biçimde yansıtan ve daha çok yaygınlaşma eğilimi gösteren şekliyle inceleme konusu yapmamıza bağlı bulunmak-tadır. Onun için açıklamalarımızda genel olarak, "halka açık anonim ortaklık" türünü esas alacağız(51).

(47) SPK., m.11, f.1.

(48) SPK.nun 3.maddesinin (b) bendinde, "menkul kıymetler" kavramı şu şekilde açıklanmıştır: "Ortaklık veya alacaklılık sağlaya-rak, belli bir meblağı temsil eden; hisse senetleri, tahviller ve Hazine bonoları gibi kıymetlerdir. Bunlar dışında kalan kıy-metli evrak ile mali değerleri temsil eden veya ihraç edenin mali yükümlülüklerini içeren her türlü evrakın halka arz ve bu yolla satışı da menkul kıymetler hükümlerine tabidir".

(49) Yılmaz ULUSOY, Sermaye Piyasası Kanunu Yorum ve Açıklaması, Ankara, 1981, s.49 vd.

(50) Hisse senetlerini halka arz eden anonim ortaklık kavramından bahseden SPK.nun 12.maddesinin, "Menkul Kıymetleri Halka Arz Olunan Anonim Ortaklıklar" başlığı altındaki üçüncü bölümde yer alması da bunu göstermektedir.

(51) İsviçre ve Türk Doktrininde bir görüş, kanunkoyucunun anonim ortaklıklar hukukunu düzenlerken "halka açık anonim ortaklık modelini" esas aldığı şeklindedir. Ayrıca İsviçre Federal Mah-keme"sinin bu görüşü destekleyen kararları bulunmaktadır(TEKİL, agk., s.103 ve dipnot: 9). Bu konuda Türk hukukunda yapılmış geniş bir inceleme için bkz.: ANSAY, Çağdaş Anonim...., s.45 vd.

II. DENETLEMENİN AMACI VE ÖNEMİ

A. Denetlemenin Amacı

Anonim ortaklıklarda denetleme, çeşitli açılardan ve çeşitli menfaatlerin korunması amacı ile yapılabilir(52). Anonim ortaklığın çevresi günümüzde çok büyük bir gelişim göstermekte ve toplumun bütününe yaygın bir görünüm kazanmaktadır. Anonim ortaklığın ilgi çevresini sadece ortaklar(azınlık ve çoğunluk pay sahipleri), işgörenler(yöneticiler, diğer ortaklar görevlileri ve işçiler), alacaklılar ve devlet olarak sınırlandırmak mümkün görünmemektedir. Anonim ortaklık bir örgüt olarak kendi yapısı içinde yer alan organlar ve diğer unsurlarla karşılıklı ilişki ve etkileşim içinde bulunduğu gibi; ayrıca, bütünüyle toplumu ve ekonomik kamu düzenini(53) ilgilendiren ve "sermaye piyasası"(54) adı verilen sisteminde bir parçası ve gerçekleşme aracı olarak önem kazanmaktadır.

(52) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.317.

(53) Ekonomik kamu düzeni kavramı hakkında bilgi için bkz.: İnal Cem AŞKUN, "Atatürk İlkeleri Işığında Ekonomik Kamu Düzenimiz", Ekonomik-Hukuk Kongresi'ne Sunulan Tebliğler, Ankara, 1975, Tebliğ s. No:5; Mustafa AYSAN, "Ekonomik Denetim Düzeni", Ekonomik-Hukuk Kongresi'ne Sunulan Tebliğler, Ankara, 1975, Tebliğ s. No:7.

(54) Sermaye Piyasası'nın tanımı, unsurları ve özellikleri konusunda bilgi için bkz.: Suat MİRZA, Sermaye Piyasası Türkiye'de Durumu ve Muhtemel Gelişmesi, İstanbul, 1965, s.3 vd.; John L.O'DONNELL/Alı Sait YÜKSEL, Para Bulma(Finansmanı) nın Seçilmiş Konuları, Ankara, 1970, s.50 vd.; Hayri DOMANIÇ, "Sermaye Piyasası için yeni tasarı", Ankara Ticaret Odası Dergisi, sa.11(Kasım 1971), s.10; CEMALCILAR/BAYAR/AŞKUN/ÖZ-ALP, agk., s.236 vd.; Öztin AKGÜÇ, Finansal Yönetim, İstanbul, 1976, s.471 vd.; Attila GÖNENLİ, İşletmelerde Finansal Yönetim, İstanbul, 1976, s.410 vd.; Celâl KEPEKÇİ, Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü, (Anadolu), Yay.No.6, İkt.ve İdr.Bil.Fak.Yay.No.2, Eskişehir, 1976, s.9 vd.; Uçar DEMİRKAN, Sermaye Piyasaları ve Uygulamaları, (Mal.Bak.Tet.Kum.Yay.No.1981/2), Ankara, 1981, s.9 vd.

Anonim ortaklık, değişik ilgi çevrelerinin varlığı karşısında; denetlenmesi bakımından, kanunkoyucunun bu ilgi çevrelerinden her birine verdiği önem derecesinde ve yönünde değişik düzenlemelere konu olabilmektedir. Toplumun ekonomik gelişmişlik düzeyinin ve hukuk anlayışının bir görünümü diyebileceğimiz bu farklı düzenleme biçimleri, özellikle bugünkü hukuk sistemimizin de içinde yer aldığı Kara Avrupası hukuk sistemleri ile Amerika hukuk sistemi arasında açık olarak görünmektedir.

İçinde bulunduğumuz dönem, ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar ve gelişmelere uygun olarak hukukumuzu yenileme çabalarını da beraberinde getirmektedir. Bu amaçla yapılan çalışmalar çok geniş bir alana yayılmış bulunuyor. Değişik hukuk sistemlerinin malı olan bazı yeni kavramların önce hukuk biliminin inceleme alanına girdiği; daha sonra da yasal bir düzenlemeye kavuşarak, yürürlükteki hukukumuzun bir parçası haline geldiği görülmektedir. Büyük ölçüde Amerikan hukukunun etkisiyle inceleme konusu edilen ve hukuk düzenimize "Sermaye Piyasası Kanunu" tarafından kazandırılan yeni kavramlardan birisi de "kamuyu aydınlatma kavramı"dır. TEKİNALP, halka açık anonim ortaklıklar konusunda önemli bir yer tutan bu kavramın açıklanmasına geniş olarak yer verdiği eserinde(55), değişik hukuk sistemleri arasındaki farklara değinerek şu görüşlere yer vermektedir:

(55) Bkz.: Yazarın bu çalışma B.I, s.21, dipnot: 44'de yer alan eseri.

Kara Avrupası Ülkeleri hukukunda, denetlemenin amacı, tek bir(birel, münferit) pay sahibine veya azınlığı veya korunmaya değer bazı menfaat gruplarına kanunlarca tanınan haklarla ortaklık içi ilişkilerde, menfaatler dengesinin sağlanmaya çalışılması, bu sebeple münferit pay sahibinin ve azınlığın çoğunluğa karşı korunmasıdır(56). Amerikan hukuku ise, başlağıçtan beri, anonim ortaklığı sadece ortaklık içi menfaat çekişmelerinin çözülmesi veya dengelendirilmesi açısından ele almamış, belki de ondan daha büyük bir önemle, ortaklık dışı ilgi çevrelerini, yani gelecekteki pay sahiplerini ve kamuyu gözönünde tutmuştur(57).

Amerikan hukuku ile Avrupa hukukları arasında temelde yer alan bu fark, devletin ortaklığa karşı tutumunda ve görevlerinde de değişikliklere sebep olmuştur. ABD'de devlet iç işlerine karışmadan, ortaklığı denetleme yoluna gitmiş; ne pay sahiplerinin, ne alacaklıların, ne de gelecekteki pay sahiplerinin aldatılmasına müsaade etmemiş ve göz yummamıştır(58).

(56) TEKİNALP, agk., s.20.

(57) TEKİNALP, agk., s.5.

(58) TEKİNALP, agk., s.24. Bu konu hukuk tatbikatımız ve iktisadi hayatımız bakımından önemle üzerinde durulan konulardan biridir. Değişik mesleki ortamlarda ve çeşitli yazarlar tarafından incelenmiştir. Bkz.: I.Türk İşletmecilik Kongresi, Eskişehir, 1974, s.132 vd.; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.320; ANSAY, Çağdaş Anonim...., s.85; ÇEVİK, agk., s.115 vd.; Tuğruy ANSAY, "Anonim Şirketler Hukukunda Reform", Birinci Türk Hukuk Kongresi'ne Sunulan Tebliğler, (Türkiye Barolar Birliği Yay.No.2, Ankara, 1972), Teb. S.No.5, s.4 vd.; Ali BOZER, "Ticaret Hukukunun Temel Nitelikleri ve Türk Ticaret Reform Anlayışı" Birinci Türk Hukuk Kongresi'ne Sunulan Tebliğler, (Türkiye Barolar Birliği Yay.No.2, Ankara, 1972), Teb.S.No.14, s.11 vd.; Oktay YENAL/Reha POROY/Turgut S.EREM/Özhan EROĞUZ, Sermaye Piyasası Etüdü, Ankara, 1964, s.87; Semih BÜKER, "Türkiye'de Sermaye Piyasasının Gelişme Nedenleri", ESADER, 50.Yıl Özel Sayısı, (Ekim 1973), s.97 vd.

TEKİNALP, anonim ortaklığı devletin ve toplumun, kısaca kamu'nun denetlemesine imkân vermek üzere ortaya çıkan "kamuyu aydınlatma" kavramını, "anonim ortaklıkların yönetimi tarafından, işletmenin durumu ve ekonomik faaliyeti konusunda verilen bilgilerin, yapılan çalışmaların tümü olarak..."(59) belirtmekte ve daha geniş bir biçimde şu tanıma yer vermektedir: Kamuyu aydınlatma kavramı, "Ortaklık pay sahipleri ve alacaklıların menfaatlerini korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir şekilde kullanmaya yardım eden; gelecekteki pay ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgililerinin aldatılmalarını önleyip, ortaklık yararına kazanılmasını sağlayan; özel ekonomik gücün milli iktisadın gereklerine ve faydasına uygun çalışmasını gerçekleştiren; gerek iç, gerekse dış denetimi kapsamı içine alan, ilkelerin tümüdür"(60).

Bu ilke ile erişilmek istenen amaçlar ise şu şekilde belirtilmiştir(61):

1- Pay sahibine, haklarını bilerek kullanması için, işletmenin durumunu, iktisadi faaliyetini ve ortaklıkta birbirine girmiş olan menfaatlerini göstermek;

(59) TEKİNALP, agk., s.13.

(60) TEKİNALP, agk., s.53.

(61) TEKİNALP, agk., s.13 vd.

2- Sermaye Piyasasına, işletme tarafından ihraç edilen menkul değerlerin alım satımı ile ilgilenen halka, kararlarını bilgi ile şekillendirmelerini sağlamak için gerekli aydınlatmayı gerçekleştirmek;

3- Nihayet, toplumu herhangi bir işletmenin durumu hakkında, aynı işletme kolunda çalışan diğer işletmelerle karşılaştırarak bir değerlendirme yapacak kadar bilgi sahibi yapmak;

B. Denetlemenin Önemi

Kaynağı ister içgüdüsel bir güvensizlik duygusu, ister doğruluk endişesi veya başka bir sebep olsun insanlar her türlü ilişkilerinde sürekli olarak gözetleniyor ve denetleniyorlar(62). İşletme yöneticisinin işletme sahibi ile aynı kimse olmadığı her durumda hesap verme zorunluluğu kendiliğinden ortaya çıkar. Anonim ortaklıklar bakımından da denetleme, genellikle hesap verme yükümlülüğünün bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Hesap verme, bir işletmenin belirli devreler sonundaki faaliyetinin doğruluk ve güvenilirliğinin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca değerlendirilip ortaya konulması şeklinde tanımlanmaktadır(63). Anonim şirket yöneticileri ortaklara, borç verenlere, işçilere, tüketicilere, devlete ve halka karşı, bu gruplarla kurulan ilişkilerin bir sonucu olarak, hesap vermekle yükümlüdürler(64).

(62) François CARRARD, Les Experts-Comptables Sociétés Fiduciaires et Syndicats de Revision selon L'article 723 CD, Lausanne, 1964, s.16.

(63) TEKİNALP, agk., s.37; Hesap verme yükümlülüğü konusunda daha geniş bilgi için bkz.: KEPEKÇİ, agk., s.54 vd.

(64) KEPEKÇİ, agk., s.54.

Genel anlamda düzeninin ve özel olarak da ekonomik kamu düzeninin, bu düzenin kurallarına uygun olarak ortaklık tarafından korunabilmesi için de ortaklığın denetlenmesi özel bir önem taşımaktadır(65).

Halka açık anonim ortaklıklarda, bir taraftan hesap alınması ve verilmesinin şahsen ve doğrudan doğruya yapılabilmesi imkânı ortadan kalkarken, diğer taraftan da yöneticilerin kendilerine tamamıyla yabancı bir malvarlığını yönettikleri gerçeği, bütün ağırlığıyla kendini göstermektedir(66).

Halka açık anonim ortaklıklarda pay sahibinin ortaya koyduğu genel tutum ve kişilik özellikleri de anonim ortaklığın denetlenmesini önemli kılan bir başka unsur olarak görünmektedir. Bu kişiliğin çarpıcı özelliklerini öz olarak şu şekilde belirlemek mümkündür: Halka açık bir anonim ortaklığın pay sahibi, dışarda başka işi bulunan; yılda bir kere genel kurul toplantısına katılan; hatta çok defa bunu bile yerine getirmeyen; ortaklık yönetimi içinde yer almadığı gibi, almayı da zaten düşünmeyen; ortaklığın durumu ile özel olarak ilgilenmeyen; ancak herkes tarafından duyulan bir kötüleşme karşısında harekete geçip, pay senetlerini, iyi bir fiyatla elden çıkarmaya çalışan; genel kurulda, yöneticilerin yolsuz-

(65) Mirosław KOVARIK, "L'indépendance des Contrôleur de Sociétés en Droit Suisse", Revue des Sociétés Journal des Sociétés, yıl 96, sa.2, (Avril-Juin 1978), s.213.

(66) TEKİNALP, a.gk., s.38.

luğu sözkonusu edildiğinde topluluk psikolojisine uygun olarak oyunu, hatta bazı durumlarda hakkını kullanan; sadece biriktirdiğı parasına normal faiz üstünde kazanç sağlamayı ve değer düşüşlerinden etkilenmeyen bir yatırıma bağlamayı gaye edinen; pay senetlerinde yükselme olup olmadığını izleyen bir kimsedir. Çok defa da ortaklık açısından geçici bir pay sahibidir(67).

Gelecekteki pay sahiplerinin öğrenmek ve inanmak istedikleri en önemli nokta, ortaklığın mali ve ekonomik durumu hakkında sahibi oldukları bilgilerin doğruluk ve gerçeklik ölçüsüdür(68). Özet olarak söylemek gerekirse, anonim ortaklık yöneticileri tarafından hazırlanmış olan mali tabloların kanunlara, genel kabul görmüş muhasebe kaidelerine uygunluğunun, doğruluk, samimilik ve güvenilirliğinin incelenmesi ve bir raporla teyid ve tasdik edilmesi hem işletme içindeki ilgililer(yöneticiler, sermaye sahipleri, çalışanlar), hem işletme dışındaki ilgililer(alacaklılar, kredi açacaklar, tasarruflarını hisse senetlerine yatıracaklar, vergi makamları) bakımından önemlidir(69). İşte bu ve benzeri durumlar anonim ortaklık yönetiminin ve hesaplarının bir bütün olarak denetime tabi tutulmasını gerektirmektedir.

(67) TEKİNALP, agk., s.39.

(68) TEKİNALP, agk., s.32.

(69) Yaşar KARAYALÇIN, Bilanço Hukuku, (Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay. No.133, Ankara,1979), s.15. Denetlemenin önemi ve yararları hakkında bilgi için ayrıca bkz.: GUYON/COPIEREAU, agk., s.8 vd.

III. ANONİM ORTAKLIKLARIN DENETLENMESİ İLE İLGİLİ BİLİM DALLARI

A. Genel Olarak

Denetim terimlerinin, denetlenenin yapısından gelen özellik gereği, birden fazla bilim dalının ortak malı durumunda olması, bu kavrama açıklık kazandırılmasını daha da güçleştirmektedir.

Bütünüyle hukukun ilgi alanı içinde yer alan, "toplumsal örgüt düzeyini oluşturan sistemlerin bir alt sistemi"(70) olarak insan, toplum, makine ve eşya ilişkilerinin egemen olduğu işletmeler(71) alanındaki hızlı gelişmelerin boşluklarını doldurmak üzere ekonomi biliminin de etkisiyle, birtakım yeni bilim dallarının ortaya çıkması ve gelişmesi kaçınılmaz olmuştur.

Ekonomi, işletmecilik bilimi(72) ve kendine özgü teknikleriyle bağımsız olarak gelişen ve sistemleştirilmiş bir bilim olması anlamında bir ilim(73) olan muhasebe bilimi bu yeni ve dinamik bilim dallarına örnek olarak gösterilebilir.

(70) KARA, agk., s.34.

(71) Bir kaynakta hukuki bakımdan, işletmenin şu tanımına yer verilmiştir: İşletme, kâr amacına yönelmiş, maddi ve kişisel unsurların fonksiyonel bir tarzda ve özel hukuk kurallarına göre örgütlenmiş, ekonomik bir birliktir. Bkz.: Ünal TEKİNALP, "İşletme İlgililerinin Finansal Bilgi Elde Etme Hakkı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 13.Türkiye Muhasebe Kongresi Özel Sayı, Yıl: 6, sa.21-22(Ağustos-Kasım) 1980), s.13-15.

(72) Bilgi için bkz.: İnal Cem AŞKUN, "Türkiye'de İşletmecilik Öğretimi ve Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisindeki Gelişmeler", ESADER, 50.Yıl Özel Sayısı(Ekim 1973), s.1 vd.

(73) Özgül CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, (EİTİA.Yay. No.102, Ankara, 1976), s.4.

Denetleme kavramı, bu bilim dallarındaki sürekli gelişmeler ve bu gelişmelerin ortaya koyduğu objektif kurallara uygun olarak anlam kazanmakta ve kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilme özelliğine sahip olabilmektedir. Diyebiliriz ki, anonim ortaklıklarda denetleme kavramı, hukuki bakımdan, sözkonusu bilim dallarının ortaya koyduğu kuralların bir izleyicisi ve günümüzün ihtiyaçlarına göre düzenlemeye kavuşturulmuş şekli olarak karşımıza çıkmaktadır(74). Bu bakımdan, inceleme konumuzla yakınlığını gözönünde tutarak, işletmecilik ve muhasebe bilim dallarının denetimle ilgili başlıca konularını oluşturan "işletme denetimi" ve "muhasebe denetimi" kavramlarının neyi ifade ettiğini belirlemede yarar görmekteyiz. Anonim ortaklığın denetlenmesi; bu denetlemenin gerçekleşme biçimi, amacı ve denetçilerin görevlerinin sınırını belirlemek açısından, sözü edilen kavramlarla yakın bir ilişki ve etkileşim içinde bulunmaktadır.

B. İşletmecilik Bilim Dalı

İşletmecilik açısından denetim, işletme tarafından elde edilmek istenen sonuçlara ulaşacak biçimde işlerin yürümesini, aykırı gidiş ve tutumlarının düzeltilmesini sağlayan bir fonksiyondur. Bu fonksiyonun yerine getirilebilmesi için, neyin yapılmakta olduğunun, ne yapılması gerektiğinin ve şartların yetersizliğinde durumu düzeltmek için yapılacak olanın bilinmesine, gerektiğinde düzeltici,

(74) Ernst E.HIRSCH, İktisadi Müesseselerde Tetkik, Teftiş ve Murakabe, Ankara, 1943, s.16; KARAYALÇIN, Bilanço....., s.2,

C. Muhasebe Bilim Dalı

Gelişen sosyal, ekonomik ve teknik faktörler işletme yönetiminin rasyonel bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için muhasebeyi önemli bir yönetim aracı haline getirmiştir(78). Mali nitelikli sonuçlar yaratan olay ve işlemlerin saptanması, sınıflandırılması, kaydı ve yorumlanması sistemi olarak tanımlanan muhasebe(79), aynı zamanda işletme ile ilgili tüm grupların bir denetim aracı olma niteliğine ulaşmış bulunuyor(80). Bu bakımdan muhasebe denetimi, muhasebe mesleğinin sağladığı önemli hizmetlerden biridir(81). Yalnız, muhasebe denetimi, ticari ve mali verilerin nasıl elde edildikleri ile ilgilenmez. Zira bu, doğrudan doğruya muhasebenin konusuna giren bir işdir. Geleneksel anlamda muhasebe denetimi, yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların objektif olarak incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur(82). Muhasebe denetimi bu geleneksel anlamının ötesinde, işletmelerin etkili ve yeterli bir biçimde yönetilip yönetilmediğinin araştırılması amacıyla, bilgi toplama işlemlerinin ve bütün yönetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesini kapsar. Bu denetim şekli ise genel olarak "yönetim denetimi" adıyla bilinmektedir(83).

(78) Alparslan PEKER, Yönetim Muhasebesi Genel Esaslar, C.I, Genişletilmiş 2.baskı, İstanbul, 1978, s.16.

(79) PEKER, agk., s.3; Ö.CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve. Uygulama, Ankara, 1977, s.16.

(80) PEKER, agk., s.9.

(81) TENKER, agk., s.133.

(82) Arthur W.HOLMES/Wayne S.OVERMYER (Çev.Oğuz GÖKTÜRK), Muhasebe Denetimi, Sekizinci baskı, (Bilimsel Yayınlar Derneği Yay.No.5, Ankara, 1975), s.1.

(83) HOLMES/OVERMYER, agk., s.2, 192, 197.

doğrultucu faaliyetlerin yapılması gücüne ihtiyaç vardır. Denetim fonksiyonu işletmedeki diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını araştıran ve tesbit eden bir yönetim faaliyeti olarak belirlenir(75). İşletme faaliyetlerinin her alanında etkisini gösterir ve hangi konu ile ilgili olursa olsun, denetim işlemi şu aşamalarda yerine getirilir(76):

- 1- Amaçların kararlaştırılması;
- 2- Amaçlarla ilgili standartların gösterilmesi;
- 3- Bu standartların sağlanmasından kimlerin sorumlu olacağına belirtilmesi;
- 4- Denetim noktalarının kararlaştırılması;
- 5- Elde edilen sonuçların veya güdülen yöntemlerin standartlarla karşılaştırılması;
- 6- Gereken düzeltmelerin yapılması.

Bir işletmedeki her faaliyet denetim konusu olabilir. Satın alma, üretim, pazarlama, finansman, muhasebe, dış ilişkiler ve diğer faaliyetler denetime tabi tutulabilir. İşletme ile ilgili denetim faaliyetleri denetlenen konuya göre farklı biçimlerde adlandırılmaktadır. Örnek vermek gerekirse; kalite denetimi, üretim denetimi, stok denetimi ve muhasebe denetimi gibi(77).

(75) CEMALCILAR/BAYAR/AŞKUN/ÖZ-ALP, agk., s.102; Kâmuran PEKİNER, İşletme Denetimi, İstanbul, 1975, s.4.

(76) CEMALCILAR/BAYAR/AŞKUN/ÖZ-ALP, agk., s.102. Ayrıca bilgi için bkz.: PEKİNER, agk., s.6 vd.; GÜREDİN, agk., s.166; TOSUN, agk., s.130 vd.; Gökay SÜRSAL, "İşletmelerde Kontrol Faaliyetleri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 2, sa.5(Ağustos 1976), s.97 vd.; AKTUĞLU, agk., s.29 vd.

(77) GÜREDİN, agk., s.174; SÜRSAL, agk., s.99 vd.; Hasan GÜRBÜZ, Muhasebe Denetimi-I Genel Esaslar, İstanbul, 1982, (İstanbul İ.T.İ.A.Tic.Bil.Fak.Yay.No.21), s.8.

Muhasebe denetimi, fransızcadaki "revision comptable" kelimesi karşılığında, işletmedeki muhasebe faaliyeti sonucunda ortaya çıkan muhasebe bilgilerinin muhasebe ilkelerine uygunluğunu sağlama amacıyla yürütülen teknik incelemelerin bütününe kapsayan bir terim olarak kullanılmaktadır. Yurdumuzda yayınlanan eserlerde aynı kavram "kontrol", "murakabe" "teftiş" gibi terimlerle ifade edilmiştir(84).

Muhasebe kayıtlarının incelenmesine ilişkin çalışmalar; esas itibariyle, bir saptama ve değerlendirme yapıp eleştiride bulunabilme sanatı olarak nitelendirilir. Bu bakımdan muhasebe tekniğinde denetim sözcüğü, defter kayıtlarının tümünün ya da bir kısmının doğru ve samimi olup olmadığının araştırılmasına yönelik bütün işlemleri yansıtan bir deyim olarak kullanılır. Denetlemek, onaylanmış bir programa, verilmiş emirlere ve kabul görmüş ilkelere uygun hareket edilip edilmediği hususlarını araştırmak demektir(85).

Muhasebe denetiminin ilk amacı, mali tabloların güvenilirliğini araştırmak; ikinci amacı ise, yönetime, mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde geleceğe ait kararların alınmasında rehberlik görevi yapmaktır(86). Denetimin bu şekilde, güdülen amaçlara göre ayırt edilmesi, "iç denetim" ve "dış denetim" olarak adlandırılan iki değişik denetim kavramını oluşturmaktadır(87).

(84) AYSAN, agk., s.37.

(85) HİÇŞAŞMAZ, agk., s.72; TENKER, agk., s.132.

(86) HOLMES/OVERMYER, agk., s.2.

(87) TENKER, agk., s.133.

İç denetim işletme yönetiminin bir fonksiyonudur(88) ve denetim sonuçları yönetim açısından önemlidir(89). İşletmelerin etkili bir şekilde yönetilebilmesi için üst yönetim kademesine yardım etmek üzere bir araç olarak kullanılan iç denetleme, genel olarak bir değerlendirme faaliyeti olarak kabul edilmektedir(90). Bu anlamda denetim, bir işletmenin muhasebesini düzensizliklerden uzak tutmak, onun daha düzgün ve gerçeği yansıtır duruma gelmesini sağlamak amacıyla, muhasebe belge ve kayıtlarını eleştirici bir nitelikte tekrar gözden geçirmektir(91). Böylece iç denetim, işletme varlıklarının korunmasını; güvenilir finansal bilgilerin elde edilmesini ve yönetim kararlarına güvenilir bir kaynak sağlayarak, önemli bir görev yerine getirmektedir(92). İç denetimin mali nitelik arz eden

-
- (88) Tuğrul DİRİMTEKİN, Muhasebe'de İç Kontrol İlkeleri, (Bursa, İTİA.İşl.Fak.Yay.No.3, Bursa, 1981), s.3; HİÇŞAŞMAZ, agk., s.73, Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Muhasebe Denetimi, (EİTİA. Yay. No. 202/134, Eskişehir, 1978), s.36.
- (89) Nejat TENKER, "Türkiye'de Anonim Ortaklıkların Denetimi ve Sermaye Piyasası Kuruluna Karşı Yükümlülükleri", (Tabliğ), Sermaye Piyasası ve Denetim Sempozyumu, (Eskişehir İTİA.Muh.Arş. ve Uyg.Ens., 12 Haziran, 1982), s.3.
- (90) Walter B. MEİGS (Çev. Celâl KEPEKÇİ), "İç Denetimin Genişlemesi", ESADER, C.1x, sa.1, (Ocak 1973), s.141. İç denetimin amaçları ve unsurları konusunda bilgi için ayrıca bkz.: DİRİMTEKİN, agk., s.3 vd.; ÇÖMLEKÇİ, Muhasebe....., s.36 vd.; KEPEKÇİ, Sermaye Piyasasının....., s.86 vd.; TENKER, Sirketlerin Halka....., s.134 vd.; HOLMES/OVERMYER, agk., s.192; Celâl KEPEKÇİ, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, (EİTİA. Yay. No. 251/171, Eskişehir, 1982), s.37 vd.
- (91) Gerald SALATO/Alain GHEZ (Çev. Nusret BEYGO/Cevdet YALÇIN), Muhasebelerin Denetimi, Ankara, 1974, s.8.
- (92) TENKER, Sirketlerin Halka....., s.135; ÇÖMLEKÇİ, Muhasebe....., s.37; DİRİMTEKİN, agk., s.3; GÜRBÜZ, agk., s.39.

muhasebe kayıt ve belgeleri ile mali tablolar üzerinde gerçekleştirilen ve ortaklık varlıklarının korunması amacına yönelik olarak yapılan şekli, "işletme içi muhasebe denetimi" olarak adlandırılmaktadır(93). İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili iş akışından bağımsız olarak gerçekleştirilen iç denetleme, bir danışmanlık ve destek hizmetidir ve bu sebeple bir kurmay görev olarak kabul edilmektedir(94). Bu anlamda iç denetim, işletmenin kendine bağlı elemanlarca yürütülen denetimdir(95). İşletmeye bağlılık ise, denetim görevlerinin işletme dışından değil, işletmeye hizmet akdi ile bağlı muhasebe uzmanlarınca yapılması anlamındadır(96). İç denetim görevini yüklenen muhasebe uzmanları işletme içinde denetim görevlerini yönetim adına yürütürler(97).

Dış denetimde ise, istenilen bilgi diğer bir deyişle denetim sonuçları öncelikle işletme ortakları ve üçüncü kişileri ilgilendirmektedir(98). İç denetim nasıl yönetime karşı sorumluluk taşımakta ise, yönetim de yatırımcılara, kredi kurumlarına, diğer ilgililere ve topluma karşı sorumluluk taşır. Bu sorumluluk, finansal

(93) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.37.

(94) MEİGS, agk., s.141; HOLMES/OVERMYER, agk., s.121.

(95) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.5; PEKİNER, agk., s.3; HİÇŞAŞMAZ, agk., s.73; TENKER, Şirketlerin Halka...., s.133; HOLMES/OVERMYER, agk., s.3 vd.; KEPEKÇİ, İşletmelerde İç...., s.2,37.

(96) TENKER, Şirketlerin Halka...., s.133.

(97) TENKER, agk., s.134; İç denetçinin işletme organizasyonu içindeki yeri konusunda bilgi için bkz.: KEPEKÇİ, İşletmelerde İç...., s.41 vd.

(98) TENKER, "Türkiye'de Anonim....", s.3.

bilgilerin doğru ve güvenilir olarak ilgililere ve topluma aktarılması ile yerine getirilebilir. Topluma aktarılan finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması dış denetim görevi olmaktadır(99). Muhasebenin, kayıt ve sınıflama suretiyle topladığı bilgiler çeşitli amaçlara cevap vermek üzere çeşitli tablolar halinde özetlenir. Bu tablolara "mali tablolar" denir(100). İşletmelerin gerek kendi durumlarını öğrenmek, gerek dışarıya bilgi aksettirmek bakımından ellerindeki tek veri bu mali tablolardır(101). Mali tabloların, ait oldukları işletmelerin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak aksettirip aksettirmedığının ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla tevsik edilmesi işlemi dış denetimdir ve bu denetim türü genel olarak muhasebe denetimi adını da alır(102). Dış denetim, bir işletmedeki belirli bir faaliyet dönemine ait finansal raporların, işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının bağımsız bir uzman(denetçi veya denetim işletmesi) tarafından belirlenip onaylanması işlemidir(103).

(99) TENKER, Sirketlerin Halka...., s.135; GÜRBÜZ, agk., s.19; KEPEKÇİ, İşletmelerde İç...., s.2.

(100) Ö.CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teknik...., s.16.

(101) ÇÖMLEKÇİ, Muhasebe...., s.6.

(102) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.5 vd.; GÜRBÜZ, agk., s.19.

(103) GÜREDİN, "Denetim Teorisinde....", s.7; HOLMES/OVERMYER, agk., s.1.

Dış denetim, finansal tablolarda sunulan bilgilerin gerçeğe uygunluğunu araştırarak, yönetim dışındaki grupları ilgilendirirken, iç denetim daha çok yönetim açısından kullanılmaktadır. Bu nedenle, dış denetim, bağımsız muhasebe uzmanınca; önceden muhasebe meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ve genel kabul görmüş muhasebe ve denetim ilkeleri ışığında yapılması gereken bir denetim türü olmaktadır(104).

IV. DENETLEME TÜRLERİ

1. Denetlemenin Kapsamı, Zamanından

Anonim ortaklıklarda "geniş ve "dar" anlamda olmak üzere iki türlü denetlemenin varlığından söz etmek mümkündür(105). Geniş anlamda denetleme kavramının içine, anonim ortaklıkla doğrudan ve ya dolaylı olarak ilgili her kişi veya grup, devlet ve kamu tarafından yapılan denetlemeler dahil edilebilir. Örnek vermek gerekirse;

(104) TENKER, Şirketlerin Halka...., s.35 vd.

(105) DOMANIÇ, anonim ortaklıkların denetlenmesini, geniş manada devlet denetlenmesi ve iç denetleme olmak üzere iki grupta toplamaktadır. "Devlet denetlemesi" başlığı altında, düzenleme suretiyle denetleme ve devletin aktif müdahale suretiyle denetleme hakkı ayırımlarına yer vermektedir. İç denetlemeyi ise çeşitli durum ve şartlara göre ortaklardan her biri, azlık, çokluk, genel kurul, alacaklılar, yönetim kurulu üyeleri, muhahas aza ve müdürler ile denetleme organının yapabileceğini belirtmektedir(DOMANIÇ, agk.., s.671 vd).

azınlık pay sahiplerine ve münferit pay sahiplerine(106) yasalarca tanınan hakların kullanılması suretiyle yapılan denetlemeler geniş anlamda denetleme kavramı içine girmektedir. Dar anlamda denetleme ise, sırf bu gaye ile görevlendirilmiş ve yetki verilmiş organ veya kuruluşlar tarafından yapılan denetlemelerdir(107).

B. Denetlemenin Amacı Bakımından

1. İç Denetim

İç denetleme(108) genellikle ortakların menfaati açısından, pay sahiplerine veya pay sahipleri adına genel kurula bilgi ve hesap vermek üzere anonim ortaklığının denetleme organı(denetleme kurulu veya denetçiler) tarafından yapılan denetlemedir(109). Bu anlamda, inceleme konumuzun da esasını teşkil eden iç denetim, günümüzde sadece ortaklık içi bir denetim mekanizması olmaktan çıkarak, ortaklık işlerinin gidişinin tarafsız olarak yansıtılması faaliyeti dönüşmüş bulunmaktadır(110). Öyle ki, bugünkü teorik ve yasal

(106) Pay sahiplerine tanınan denetleme hakkı konusunda bilgi için bkz.: TEKİNALP, "İşletme İlgililerinin...", s.13 vd.; HALUK A.KABAALIOĞLU, "Türk Hukukunda ve Mukayeseli Hukukta Finansal Bilgi Alma Hakkı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:6 sa.21-22 (Ağustos-Kasım 1980), s.25 vd.

(107) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.317 vd.

(108) Burada konu, hukuki düzenlemelerin getirmiş olduğu esaslar ışığında incelenmiştir. Teorideki gelişmelerin iç denetime kazandırdığı anlam, daha değişik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz.: KEPEKÇİ, İşletmelerde İç..., s.37 vd.

(109) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.318 vd.; KARAYALÇIN, Ticaret Hukuku II..., s.21; DJIAN, agk., s.7; BİLGİŞİN, agk., s.9,10.

(110) ARKAN, agk., s.1.

gelişmeler karşısında, anonim ortaklık denetleme organı tarafından yapılan ortaklık içi denetimin, ortakların menfaatine ve onlara bilgi ve hesap vermek şeklinde yapılacağı da kesinlik taşımamaktadır. Özellikle halka açık anonim ortaklıklarda ortak sayısının çokluğu ve ortaklar grubunun arzettiği nitelik bakımından, denetlemenin niteliği sadece bir iç denetim olmaktan çıkmakta ve ortaklık işlerinin gidişatını tarafsız olarak aksettirmeğe yarayan bir faaliyet halini almaktadır(111). Bu bakımdan, anonim ortaklıklarda denetçiler veya denetleme kurulu tarafından gerçekleştirilen denetleme ile bağımsız muhasebe uzmanı tarafından gerçekleştirilen muhasebe denetimi arasında tam bir ayniyet değilse bile büyük bir yakınlık olduğu söylenebilir(112).

2. Dış Denetim

Dış denetim kamu düzeni ve yararı açısından devlet veya yetkili denetim organları tarafından gerçekleştirilen denetimdir(113). Dış denetlemeyi de dar anlamda dış denetleme(resmi dış denetim) ve geniş anlamda dış denetleme(özel dış denetim) olarak incelemek mümkündür(114).

(111) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.319.

(112) HİÇŞAŞMAZ, agk., s.75 vd.

(113) KARAYALÇIN, Bilanço....., s.12.

(114) KARAYALÇIN, agk., s.12; ARKAN, agk., s.47.

Dar anlamda dış denetim, sadece devlet organları tarafından yapılan denetimi ifade eder. Bu anlayışa göre dış denetim, ya belli bazı bakanlıklarca, ya da özel olarak kurulan kamu kurumlarınınca gerçekleştirilir(115).

Geniş anlamıyla dış denetim ise, ortaklık dışı veya ortaklığa yabancı kişi ve kuruluşlarca yapılan denetimlerin tümünü birden ifade eder. Bu açıdan dış denetim; kamu kurumlarının yanı sıra borsalar, aracı kuruluşlar ve muhasebe denetim örgütleri veya bağımsız muhasebe uzmanları tarafından yapılan denetimleri de kapsar(116).

Hukuk tatbikatımızda, anonim ortaklık denetleme organı tarafından yerine getirilen denetlemelerin niteliğini belirleyebilmek için şu özelliklere dikkat edilmesi gerekmektedir: Bir kere, denetleme organı; anonim ortaklığın örgüt yapısı içinde yer alan ve Kanun gereği(TTK.m.347/I) bulunması zorunlu olan bir ortaklık organı olması dolayısıyla, bu denetim, görünüşte bir iç denetim niteliğini kazanmaktadır. Yalnız bu durum bizi yanıltmamalıdır. Hemen şu hususu belirtmeliyiz ki, anonim ortaklıkta denetçiler, hiç olmazsa teorik olarak, ortaklık yöneticilerine karşı sorumlu olmadıkları gibi,

(115) ARKAN, agk., s.47. SPK.nu ile kurulmuş olan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından gerçekleştirilen denetimlerde olduğu gibi. Bkz.: Sadık BAKLACIOĞLU, "Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Kuruluşların İşlem ve Hesaplarının Denetiminde Gözönünde Bulundurulacak Muhasebe Standartları", Sermaye Piyasası ve Denetim Sempozyumu, (EİTİA.Muh.Arş.ve Uyg.Ens., Eskişehir, 12 Haziran 1982), s.

(116) ARKAN, agk., s.47.

onlara hesap vermek durumunda da değildirler. Muhasebe bilim dalı anlamında iç denetim ile görevli olan denetçi ise, ortaklık üst yönetim kademesinden hiç olmazsa bir yöneticiye karşı sorumlu bulunmaktadır(117). İkinci olarak, elde edilen denetim bilgilerinin ortaklara ve ortaklık dışındaki diğer ilgililere(118) yönelik olması bakımından ise, bu denetim, muhasebe bilim dalı anlamında dış denetim niteliğine bürünmektedir(119).

Görüldüğü üzere, hukuki bakımdan anonim ortaklığın dış denetimi kavramı, muhasebe bilimi anlamında dış denetim kavramından daha geniş bir kavramdır. Muhasebe biliminin kabul ettiği anlamda dış denetim kavramı(120); işletme hesap ve belgelerinin işletmenin dışın-

(117) KEPEKÇİ, İşletmelerde İç...., s.41 vd. Yalnız, iç denetim bölümünün başkanı veya iç denetçi, muhasebe veya finansman gibi herhangi bir fonksiyonel alan içinde sorumluluklara sahip bir yöneticiye karşı sorumlu olmamalıdır(KEPEKÇİ, İşletmelerde İç...., s.41).

(118) Denetleme organı tarafından elde edilen denetim bilgi ve sonuçlarından yararlanmak hak ve imkânı sadece ortaklara ait değildir. Başta devlet olmak üzere, diğer ilgililer de bu bilgilerden yararlanacaklardır. Bu yararlanma, denetim bilgilerinin doğrudan doğruya kullanılması şeklinde olabileceği gibi, resmi ve özel nitelikteki denetim örgütlerinin bu bilgilerden, kendi özelliklerine uygun olarak belli bir amaç doğrultusunda yararlanmaları şeklinde de olabilir. Kaldı ki, özel amaçlı böyle bir denetimle, ilgili denetim örgütü, bu bilgilerle yetinmeyecek kendisine en uygun bilgi ve sonucu elde etme çabasını her zaman gösterecektir.

(119) TENKER, "Türkiye'de Anonim....", s.3; KEPEKÇİ, İşletmelerde İç...., s.2.

(120) Bkz.: Bu çalışma, s.32 vd.

da yer alan yetkili ve uzman kişiler(bağımsız muhasebe uzmanları) tarafından denetlenmesini ifade ettiği halde(121), hukuki bakımdan dış denetim, ortaklık örgütü dışında yer alan özel veya resmi nitelikteki her kişi ve örgüt tarafından yapılan denetimleri kapsamaktadır.

Ortaklığın iç yapısının ortaya çıkardığı menfaat ilişkilerine önem vermeyen Anglo-Sakson hukuk sisteminin etkisi altında ortaya çıkan ve gelişen denetim mesleğinin, Kara Avrupası ülkelerince de benimsenerek uygulamaya konulması ile bu anlayış yaygınlaşmış bulunmaktadır. İster kanuni bir düzenlemeye kavuşmuş olarak veya isterse, isteğe bağlı bir biçimde olsun, bağımsız muhasebe uzmanlarınca gerçekleştirilen denetimler, ortaklık örgütü içinde yer alan denetleme organı tarafından gerçekleştirilen denetimlerin yerini (henüz bizim hukukumuz bakımından değilse bile, Kara Avrupası hukuk sistemine dahil bir çok ülkede) almış bulunmaktadır. Böylece, kanunen ortaklığa ait bir organ (denetleme organı) tarafından yerine getirilmesi dolayısıyla, bir iç denetim görevi niteliğinde olan denetimlerin, muhasebe bilimi anlamındaki dış denetim kavramı yönünde bir değişim ve gelişim içinde bulunduğunu söyleyebiliriz.

(121) KARAYALÇIN, Bilanço..... s.15 vd.

C. Denetlemenin Zamanı ve Süresi Bakımından

1. Sürekli Denetleme (Gözetim)

Sürekli denetleme veya "murakabe" de denilen bu kavramı ifade etmek üzere; fransızca "contrôle permanent" veya "surveillance perpétuelle" terimlerinin karşılığı olarak dilimizde, "gözetim", veya "gözetleme" terimlerini kullanmak mümkündür. Gözetim, bir işletmenin içinde ortaya çıkan her türlü iş veya işlemin oluş biçimini ve sonuçlarını dikkatli bir şekilde araştırıp, incelemekle görevli sürekli bir olgudur. Bu olgu genellikle, bu işle görevli bir örgüt(denetim örgütü) veya denetçiler tarafından yerine getirilir. Gözetim örgütünün görev alanı sadece işletmenin muhasebesi veya muhasebesi ile ilgili işlem ve eylemler değil, işletme ile ilgili bütün iş ve işlemlerdir. Sürekli denetleme(gözetim) ile özellikle, ortaklık yönetim organının, hazırlanmış olan bütçe ve iş programlarına göre hareket edip etmediği araştırılacak, tesbit edilecek ve değerlendirilecektir(122). İşletme içinde yolsuzlukların ve hataların zamanında ve süratle ortaya çıkarılabilmesi bakımından sürekli denetim, denetimlerin en etkilisi olarak karşımıza çıkmaktadır(123).

(122) E.HIRSCH, agk., s.17.

(123) Osman Fikret ARKUN, İşletmelerde Muhasebe Denetimi, (İTİA. Nihat Sayar Yay.ve Yar.Vak.Yay.No.317/550, ikinci baskı, İstanbul,1980), s.64.

2. Düzenli Denetleme

a. Revizyon

Revizyon, düzenli zaman aralıkları ile ve teorik olarak yapılan bir denetleme şeklidir(124). Bu kavramı ifade etmek üzere dilimizde "teftiş" teriminin de kullanılmakta olduğunu görmekteyiz(125). Almanca ve Fransızca'da ise, Türkçe tam karşılığı olarak "tekrar gözden geçirme" de diyebileceğimiz "revizyon" kelimesi kullanılmaktadır(126).

Revizyon kelimesi; tekrar görmek, bir daha görmek anlamına gelen latince "revidere" sözünden gelmektedir. Gerçekten bu kelime ile genellikle bir işin fikren(zihnen) tekrarlanması kastedilir. Revizyon kelimesi modern anlamda daha çok "muhasebe denetimi" (contrôle comptable, revision comptable) kavramını ifade etmek üzere kullanılan bir terimdir. Bu anlamda, defterlerin incelenmesi de dahil, muhasebe denetiminin konusuna giren diğer incelemeleri de kapsar(127). Bugün Türk literatürde genellikle "muhasebe denetimi" veya yalnızca "denetim" terimi kullanılmaktadır(128). Revizyon bir ölçüde geçmişe dönük bir faaliyet olup, tamamlanmış bulunan işlem veya eylemlerin tekrar gözden geçirilmesini ifade eder(129).

(124) E.HIRSCH, agk., s.18 vd.

(125) E.HIRSCH, agk., s.18; AYSAN, agk., s.37.

(126) E.HIRSCH, agk., s.18.

(127) İSAAC, agk., s.1; GÜNDÜZ, agk., s.252, EK-C (Basit Bir Terim Araştırması: Murakabe, Denetleme ve Teftiş Kelimeleri Üzerine bir İnceleme), s.249 vd; GÜRBÜZ, agk., s.6.

(128) GÜREDİN, "İşletmelerde Denetim....", s.168; ÇÖMLEKÇİ, Muhasebe....., s.6; AYSAN, agk., s.37.

Revizyon, ortaklık hesaplarının ve yönetiminin düzenli zaman aralıkları ile ve tahlili bir şekilde incelemeye tabi tutularak bu incelemelerin sonucunda tenkidi bir değerlendirmesinin yapılmasıdır(130).

Düşünce, metot ve muhasebe tekniğinde ortaya çıkan yeni gelişmeler revizyon'un büyük ölçüde önem kazanmasını sağlamış bulunmaktadır. Bugün, gözetim, düzenli zaman aralıkları ile veya sürekli olarak yerine getirilen devamlı bir görev olarak kabul edilmekte olduğu halde; revizyon, daha çok hesap döneminin sonunda gerçekleştirilen bir muhasebe denetimi olarak kabul edilmektedir. Revizyonun belirli bir anda, genellikle, hesap döneminin sonunda, yapılması gerektiği halde; bir sözleşmeye dayalı olarak veya kanunen yerine getirilmesi gereken bir işlem olarak ortaya çıktığı bütün durumlarda, devamlı bir görev olma niteliğine büründüğü açıkça görülmektedir. Şu husus bir gerçektir ki, bugün, revizyon ile gözetim arasında kesin bir sınırın çizilemeyeceği anlaşılmış bulunmaktadır. Yalnız, revizyon kavramının, gözetimi de içine alarak kendisini ona kabul ettirmek eğilimi içinde olduğu söylenebilir. Gözetim görevi, denetçilere, ortaklık hesaplarının doğruluğunun ve açıklığının onaylanması yetkisini vermez. Gözetim, işletmenin başarılı olmasını veya benzeri işletmeler arasında daha iyi bir durum alabilmesini sağlamaya çalışır(131). O halde, bir işlet-

(130) P.FEUILLET, agk., s.204.

(131) Institut Français Des Experts Comptables(IFEC), "La Responsabilité Dans Les Missions D'établissement et de Révision Des Comptes", Etudes sur la Responsabilité de L'expert Comptable, (8 e congres national de L'Institut Français des Experts Comptable, Nice, 1 er au 4 Juillet 1976), s.24.

me için; gözetim, revizyondan önce yerine getirilmesi gereken, zorunlu bir görev olarak ön görüldüğü ölçüde; bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilecek olan denetim(revizyon) görevinin, ortakların incelemesine surulan ve kamuya açıklanan belgelerin bir teminatı olma yoluna girdiği görülecektir(132).

Şu hususu açıkca ortaya koymak gerekir ki, denetim(revizyon) kavramı, sadece hesapların onaylanması ile sona eren bir işlem değil, ortaklık yaşamının bütünüyle düzenli bir şekilde işleyip işlemediğinin araştırılıp incelenmesi şeklinde gelişen bir nitelik kazanmaktadır(133).

b. Teftiş

Denetleme ve özellikle de revizyon kelimesi ile eş anlam-
lı olarak kullanılmakta olan "teftiş"(inspection) kelimesi sözlük anlamında; "denetlemek veya doğruluğunu araştırmak amacı ile bir konuyu veya şeyi özenle araştırıp incelemek; dikkatlice gözlemlemek" şeklinde tanımlanmıştır(134). Sözcüğün menşei olan Latince "inspicere" kelimesi; gözden geçirmek, tetkik etmek, incelemek, yoklamak, süzmek anlamlarına gelmektedir(135). Şemsetdin SAMİ'nin

(132) İFEC, agk., s.25.

(133) GUYON/COQUEREAU, agk., s.7; GÜRBÜZ, agk., s.6.

(134) DFC., s.635.

(135) İSAAC, agk., s.3.

Kâmusu Türki'sinde: Teftiş; araştırmak, bir şeyin doğrusunu bulmak için her tarafı arayıp tahkik etmek anlamında kullanılmıştır(136). Teftiş kelimesinden türetilmiş olan "müfettiş" ise, "bir işin yoluna gidip gitmediğini anlamak için bunu yoklayıp incelemekle görevli kimse"dir(137). Teftiş'i, düzenli zaman aralıkları ile veya gerektiğinde, daha üst düzeydeki bir kişi, organ veya örgüt tarafından, bir işlem veya eylemin doğruluğunu ve uygunluğunu araştırmak için yapılan inceleme şeklinde tanımlamak mümkündür(138). Teftiş'in işlem veya eylem tamamlandıktan sonra geriye dönük olarak teorik bir inceleme şeklinde yapılması mümkün olduğu gibi; işlem veya eylemin gerçekleştiği anda doğrudan doğruya nesnel(maddi) olarak gözlemlemek suretiyle yapılması da mümkündür. Bu bakımdan teftiş, çok kere denetimle(revizyon) birlikte düşünülmesi gereken hatta bazı hallerde denetimin ön şartını oluşturan önemli bir denetim aracı kabul edilmek gerekir(139).

3. Düzensiz Denetleme(İnceleme, Araştırma)

Düzenli olmayan zaman aralıkları ile ve gerektiğinde yapılan bir denetleme şeklinden daha bahsetmek mümkündür. Buna, dilimizde "inceleme, araştırma yapmak" (tetkik, tahkik; vérifier) da denilebilir.

(136) GÜNDÜZ, agk., s.251.

(137) GÜNDÜZ, agk., s.252.

(138) GÜRBÜZ, agk., s.7; AKTUĞLU, agk., s.5 vd.

(139) İSAAC, agk., s.3.

İncelemek, "bir konu veya şey üzerinde büyük bir dikkatle ve ayrıntılara kadar inerek çalışma yapmak"(140) şeklinde tanımlanmıştır. Araştırmak ise, herhangi bir şeyin hakikatini bulmak için yapılan inceleme ve soruşturma faaliyetleri olarak tanımlanabilir(141).

Kavram olarak, inceleme-arastırma yapmak; belli bir konuda, bir kurala, gerçekleştirilmek istenen bir plâna veya tesbit edilen bir amaca uygun olarak hareket edilip edilmediğini anlamak için, önceden belli edilmeyen bir zamanda ve gerektiğinde; eylemin veya işlemin gerçekleşmesinden sonra; nesnel veya teorik olarak yapılan inceleme ve soruşturma faaliyetlerinin **tümü** olarak açıklanabilir(142).

D. Denetlemenin Biçimi Bakımından

1. Şekli Denetim

Defter kayıtlarında şekil açısından düzen ve uygunluk olup olmadığının araştırılmasıdır. Şekli denetimin amacı, muamelenin belgelere kayıtlanıp kayıtlanmadığını, bilanço kalemlerine kadar

(140) Mehmet DOĞAN, Büyük Türkçe Sözlük, Birinci baskı, Ankara, 1981, s.467.

(141) DOĞAN, agk., s.41,941.

(142) E.HIRSCH, agk., s.18.

yansıyan rakamlar, rakam toplamaları ve mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaplama açısından bir uygunsuzluk olup olmadığını tesbit etmektedir(143).

2. Maddi Denetim

İşletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amaca uygunluğunu defter ve hesaplara, belgelere ve değerlendirme ölçülerine dayanılarak doğru olarak kayıtlanıp kayıtlanmadığını incelemektir(144). Maddi denetimde, muhasebe kayıtlarının işletmenin gerçekleştiren faaliyetlerine ve yapılan işlemlerine uygunluğunun araştırılarak tesbit edilmesi esastır(145).

(143) GÜREDİN, "Denetim Teorisinde....", s.17; ARKUN, agk., s.69.

(144) GÜREDİN, agk., s.17.

(145) ARKUN, agk., s.70.

İ k i n c i B ö l ü m

A N O N İ M O R T A K L I K L A R I N D E N E T L E N M E S İ N D E H A K İ M O L A N E S A S L A R

B i r i n c i K ı s ı m

K A R A A V R U P A S I H U K U K U N D A U Y G U L A N A N E S A S L A R

I. GENEL OLARAK

Anonim ortaklıkların etkin bir şekilde denetlenmesi gerektiği, bütün Avrupa ülkelerinde uzun zaman bir fikir olarak düşünülmüş ve her ülkenin yasama meclisleri kendileri için en uygun sistemi kanunlaştırarak kabul etmiş bulunmaktadır. Bu ülkelerin herbirinin benimsediği sistemler arasındaki farklılık denetleme-

nin özü bakımından ortaya çıkmamaktadır. Denetlemenin gerekliliği herkes bakımından kabul edilmekte fakat, uygulamada yer alan denetim sistemleri her ülkeye göre değişik özellikler ortaya koymaktadır(1).

Anonim ortaklıklar tarihi gelişimi bakımından incelendiğinde imtiyaz(concession) sisteminden sözleşme serbestisi sisteme(le systeme de la liberté réglementée) geçişin gerçekleşmiş olduğunu görmekteyiz(2). Sözleşme serbestisi sistemi azınlık pay sahiplerinin, ilgili diğer şahısların ve özellikle de alacaklıların haklarının yeterli bir güvenceye kavuşturulabilmesi için bu hakların niteliği ile uyumlu hale getirilmek gerekmiştir. Anonim ortaklıkların gelişmesindeki bu genel nitelik, denetleme organının ortaklık yapısı içinde çok önemli bir yer almasını sağlamış ve gerçekleştirilen hukuki reformların merkezinde, devamlı olarak, denetleme konusundaki kanun hükümlerinin yeniden düzenlenmesi düşüncesi bulunmuştur(3). Bu suretle pay sahiplerinin ve alacaklıların menfaatlerini korumak bakımından resmi gözetim (surveillance officielle) özel denetimin(contrôle privé) yerini almış bulunmaktadır(4).

(1) DJIAN, agk., s.11.

(2) Alain HIRSCH, L'Organe de Contrôle Dans La Société Anonyme Genev, 1965, s.25 vd., 91.

(3) A.HIRSCH, agk., s.25; Jean HEMARD/François TERRE/Pierre MABİLİAT, Sociétés Commerciales, C.II, Paris, 1974, s.587; Marie-Danièle CRUEGE, "La Dualité Des Organes De Contrôle Dans Les Sociétés Anonymes A Directoire", Revue des Sociétés Journal des Sociétés, 93, année, No.3, (Juillet-Septembre 1975), s.422.

(4) A.HIRSCH, agk., s.91 vd.

Anonim ortaklıkların denetimi konusunda, tamamen birbirinden farklı iki ayrı sistemin Kara Avrupası hukuk tatbikatında ortaya çıkmış ve gelişmiş olduğunu görüyoruz. Bunlardan ilki, genel olarak Alman hukukunun nitelediği, daha sonra seçimlik(ihtiyari) olarak Fransız hukuku ve Avrupa Tipi Anonim Ortaklık Statüsü'nde(5) de benimsenen ve anonim ortaklığın organları arasında kuvvetler ayrılığı ilkesine kesin olarak yer verilmesi şeklinde ortaya çıkan "ikili sistem"; yani, yönetimin denetimini ortaklık hesaplarının denetiminden ayırarak, ortaklık yönetiminin denetimi için ayrı bir gözetim organı(conseil de surveillance) öngören ve ortaklık yönetiminin denetimini bu organa veren sistem, diğeri ise, genel olarak İsviçre hukukunun benimsediği, Ortak Pazar Ülkeleri arasında Belçika, İtalya ve Lüksemburg'da yürürlükte olup, Fransız hukuku tarafından da korunmuş olan(6) ve daha yumuşak bir kuvvetler ayırımına yer veren, "klasik sistem" adı ile anılan sistemdir. Bu sistemin özü ise, bir ortaklık

(5) Bkz.: Proposition d'un Statut des Sociétés Anonymes Européennes, Supplément au Bulletin 8/1970 des Communautés Européennes(Supplément 8/1970), Bruxelles, 1970, s.51.

(6) Fransa'da 24 Temmuz 1966 tarihli kanunla; geleneksel sistem korunmuş olmakla beraber, kuruluş bakımından iki tür anonim ortaklık öngörülmüş ve yürütme kurulu bulunan(directoire'li) yeni tip anonim ortaklıklarda denetim bakımından büyük ölçüde Alman sisteminin etkisinde kalmıştır.

organı olarak denetim kuruluna, yönetim kurulu üzerinde doğrudan doğruya bir denetim ve gözetim hakkı vermemiş olması; denetçileri sadece ortaklık hesaplarının denetimiyle yükümlü kılmasıdır(7).

Klasik sistemde denetleme organını meydana getiren denetçiler, genel olarak ortaklık yönetiminin işlerine karışmazlar. Onların görevi, esas olarak, ortaklık hesaplarının doğruluk ve açıklığını onaylamaktan ibarettir. Yalnız, klasik sistemi kabul etmiş olan ülkeler arasında da denetimlerin, bütün bir hesap yılı boyunca ve devamlı olarak yerine getirilmesi ile, hesap döneminin sonunda ve hesapların kapanmasından sonra yerine getirilmesi arasında bir ayırım yapmak gerekmektedir. Bu durum, denetçilerin yerine getirmek durumunda oldukları görevlerin kapsamının daha geniş veya daha dar olarak belirlenmesine yol açtığı gibi, denetçilerin görevlerini yerine getirme şekli, zamanı ve süresini de belirlemektedir. Buna göre, klasik sistem içinde denetleme görevinin devamlı olarak veya belirli bir anda (hesapların kapanmasından sonra) yapılması gibi iki ayrı düzenleme ile karşılaşılmaktadır. Örnek vermek gerekirse, İsviçre hukukunda denetçiler ancak hesapların kapanmasından sonra göreve başlayabilirler ve bu sebeple de onların görev süreleri ilgili olduk-

(7) Yves COTTE (Çev. Akar ÖÇAL), "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Hesapların Kanunî Denetiminin Ahenkleştirilmesi", Avrupa Ekonomik Topluluğu Üzerine Çeviriler IV, (EİTİA. Yay. No. 140/86, Av. Ek. Top. Ens. Yay. No. 10, Eskişehir, 1975), s. 86; A. HIRSCH, agk., s. 91 vd.; DJIAN, agk., s. 76 vd.; Supplément 8/1970, s. 51.

ları hesap dönemi ile çakışmayabilir(8). Denetçilere devamlı olarak denetim yapmak görevi veren ülkelerde ise, denetçilerce yapılan denetimler ortaklık faaliyetlerinin bir parçası olarak telâkki edilmektedir. Denetçilerin görevleri fevkalâde geniştir. Hatta, İtalya'da olduğu gibi ortaklığın günlük faaliyetlerinin denetimi görevi de onlara aittir(9).

İkili sistemde(Alman hukukunda olduğu gibi) aksine, yöneticiler ortaklığın bir başka organınca denetlenmekte, bu durum ise hesapların denetiminin daha ziyade, ortaklığın dışından seçilmiş bağımsız bir muhasebe uzmanı tarafından ve hesap döneminin sonunda yapılması sonucunu doğurmaktadır(10).

Bu genel açıklamalardan sonra anonim ortaklıkların denetlenmesi konusunda ortaya çıkan sistemlere kısa bir bakış yapmak, Türk sisteminin özelliklerini ortaya koyabilmek açısından yararlı olacaktır. Yalnız şu hususu özellikle belirtmek istiyoruz ki, inceleyeceğimiz ülkelerin kabul etmiş oldukları düzenlemeler bütünüyle değil, denetleme organının görevleriyle ilgili olduğu

(8) Akar OÇAL, "Denetçilerin Yönetim Kurulu Toplantısına Katılması", ESADER, C.XIV, sa.1(Ocak 1978), s.358; F.Von STEIGER, (Çev.Tahir ÇAGA), İsviçre'de Anonim Şirketler Hukuku, İstanbul, 1968, s.332 vd.; Akar OÇAL, Anonim Şirketlerle İlgili Federal Mahkeme Kararları 1960-1970, (Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No.105, Ankara, 1972), s.12 vd.

(9) COTTE, agk., s.86.

(10) COTTE, agk., s.86.

ölçüde ve bu görevlere etkisi oranında konumuz bakımından önem kazanmaktadır. Onun için, inceleyeceğimiz sistemlerin özelliklerini denetleme organının görevleriyle sınırlı olarak ortaya koymaya çalışacağız. Şimdi, başlıca özelliklerini kaba çizgileri tatbikatlarında yer alan esasların incelenmesine geçebiliriz.

II. KLASİK SİSTEMİ KABUL EDEN ÜLKELER

A. İsviçre Hukukunda Uygulanan Esaslar

1. Genel Olarak

İsviçre ortaklıklar hukukunda, ortaklık hesaplarının denetiminin iki safhası olduğu söylenebilir. Önce muhasebenin örgütlenmesi ve iç denetim sisteminin kurulması gerekir ki, bu yönetimin işidir. Daha sonra da genel kurul tarafından seçilen denetçilerin sorumluluğu altında ortaklık hesaplarının denetlenmesi safhası gelir. Bu her iki faaliyetin de genel amaçları aynıdır: Güvenli bir yönetimin yanısıra; pay sahiplerine, yetkililere ve halka doğru bilgileri verebilmek gerekmektedir. İşletmelerin başarısı, pay sahiplerinin yararı ve bazan ülkenin saygınlığı (itibarı) kamunlarının mali denetim konularında ciddi hükümler taşımalarını gerekli kılmaktadır(11).

(11) François DESSEMOTET, "La Revision du Droit Suisse de Sociétés Anonymes", Revue des Sociétés, Année: 95, No:3, Juillet-Septembre 1977, s.386 vd.

Özellikle, niteliği belirlenmiş bazı anonim ortaklıklar bakımından(12) İsviçre anonim ortaklıklar hukukunda iki ayrı denetleme şekli ve iki ayrı denetleme organının varlığı dikkati çekmektedir: Bunlardan birincisi, İBK.nun 723.cü maddesinde düzenlenmiş bulunan ve "dış denetim organı" şeklinde nitelendirilebileceğimiz, işletme yönetiminin dışında yer alan bağımsız hesap uzmanları" (experts etrangers); ikincisi ise, İBK.nun 727 ve sonraki maddelerinde düzenlenmiş bulunan anonim ortaklığın denetim organı niteliğinde olan denetçilerdir(13)

Kuşkusuz, İBK.nun 727.ve devamındaki maddelerle, 723.cü madde arasındaki benzeşim büyüktür. Bu hükümlerin tahsis edildiği denetim konuları ortaklığın yıllık hesaplarıdır. Buna rağmen onların amaçları her zaman aynı değildir. Denetim organı birinci plânda, pay sahiplerinin yararlarını korumayı amaçladığı halde, hesap uzmanları, önce ortaklığın ve diğer üçüncü kişilerin yararlarını korumaya hizmet ederler(14).

(12) Bu anonim ortaklıkların hangileri olduğu İBK.nun 723.maddesinde açıklanmıştır. Buna göre: Esas sermayesi beş milyon frank veya daha fazla olan; tahvil ihraç etmek suretiyle borçlanmak yoluna giden veya halka bağvurmak suretiyle hisse senetlerini satışa çıkaran anonim ortaklıklar bu madde kapsamına girerler(TANDOĞAN, agk., s.53).

(13) CARRARD, agk., s.33 vd.; A.HIRSCH, agk., s.119 vd.; Theo GUHL(Çev.Akar ÖÇAL), "Anonim Şirketlerde Denetleme", BATİDER, C.VI, sa.4(Aralık 1972), s.695 vd.

(14) CARRARD, agk., s.35.

2. Dış Denetim

Genel olarak anonim ortaklıkları denetlemenin amacı ortakların, ortaklığın ve üçüncü şahısların yararlarının korunmasıdır. İBK.⁷²³nunda yer alan bazı hükümler çok özel olarak bu menfaat gruplarından birini veya diğerini korumaya yönelmiş bulunuyor. İBK.nun maddesi, ortaklığın bizzat kendi menfaatini korumayı amaçlıyor. Pay sahiplerinin menfaatlerinin korunması açısından ise, doğrudan doğruya İBK.nun 723. maddesi hükmü ile karşılaşmak mümkün değildir. Gerçekten de bu maddenin uygulanabilme şartlarının gerektirdiği özellikler dikkate alınacak olursa(15), kanun koyucunun birinci plânda, üçüncü şahısların ve kamunun menfaatini korunması amacını taşıdığı anlaşılır(16). Fakat bu iki esas amacın yahısıra, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk sınırlarının daha kesin bir şekilde belirlenmesinin de arzu edildiği söylenebilir. Yani görevini objektif ölçüler içinde yerine getiren iyi bir yönetim kurulu, hesap uzmanlarının sunduğu rapordan haberli olarak, ortaklığın parasal işlerini daha dikkatli bir şekilde yürütebilecektir. Bu anlamda İBK.nun 723.maddesi, üzerinde durulmaya değer bir gelişme ortaya koymaktadır(17).

(15) Bkz.: Bu çalışma B.II, s.57, dipnot: 12.

(16) Şüphesiz pay sahipleri de İBK.nun 723. maddesi hükmünden yararlanıyorlar. Gerçekten de 723. madde çerçevesinde faaliyet gösteren hesap uzmanın raporu, ortaklık denetçilerinin bilgisine sunulmak gerekmektedir. Şayet denetçiler hesap uzmanının raporunu incelemişlerse, genel kurula hitaben sunacakları "denetim kurulu raporu" daha sağlıklı bir şekilde hazırlanmış olacaktır(CARRARD, agk., s.34).

(17) CARRARD, agk., s.34 vd.; A.HIRSCH, agk., s.119 vd.

Dış denetleme işletmenin genel durumunu kapsayacak şekilde bağımsız uzmanlarda gerçekleştirilmeli ve yöneticilere karşı bir sorumluluk davası söz konusu olduğunda, yönetim kurulu üyelerinin gerçek durumu bilmediklerini ileri sürmelerine mani olabilecek nitelik taşımalıdır(18).

İBK.nun 723.cü maddesi anlamında yönetim kurulunca bağımsız denetçi olarak belirlenecek kişiler "muhasabe uzmanı" (expert comptable) veya "bağımsız denetim ortaklıkları" (Indépendante de la société) olmalıdırlar(19). İBK.nun 723.cü maddesi özellikle, ayrıcalığı olan bir denetim örgütünü düzenlemektedir. İBK.nun 727.ci ve devamındaki maddelerinde düzenlenmiş olan denetleme organından farklıdır. İBK.nun 727 ve devamındaki maddelerde düzenlenen ortaklığın denetim organı ile İBK.nun 723.cü maddesine göre bilançonun incelenmesi suretiyle yapılan ve dış denetim adını alan bu iki kavramı yaklaştırmaya eğilimi her zaman var olagelmıştır. İki kuruluş arasındaki bu yakınlaşma bazan tümüyle özdeşleşmeye kadar gidebilmektedir(20). Anonim ortaklığın yönetim kurulu İBK.nun 723.cü maddesi uyarınca; bilançoyu ortaklık yönetimine yabancı hesap uzmanlarına tetkik ettirmek zorundaysa da genel kurulun, gerektiğinde, iç denetleme ile

(18) GUHL, agk., s.695.; CARRARD, agk., s.34.

(19) A.HIRSCH, agk., s.120.

(20) CARRARD, agk., s.34.

diş denetlemenin aynı ellerde toplanmasını temin bakımından, söz konusu uzmanları aynı zamanda denetçi olarak seçmesinden büyük bir yarar olduğu ve denetleme işinin bu şekilde yürütülmesinin tamamen nizami olacağı görüşü savunulmaktadır. Bununla beraber her iki denetlemenin farklı amaçları olduğunu ve bu nedenle aynı şekilde yerine getirilmelerinden bir zorunluluk bulunmadığını unutmamak gerekir(21).

3. Denetleme Organı Tarafından Yapılan

Denetleme(İç Denetim)

a. Genel Olarak

Anonim ortaklıklarda genel kurul ve yönetim kurulundan başka kanun tarafından emredilen üçüncü zorunlu organ, denetim kuruludur. İBK.nun "denetim"(contrôle) başlığı altındaki 727-731.maddeleri denetleme organına ayrılmış bulunmaktadır(22).

b. Denetçilerin Seçimi

İsviçre hukukunda denetçileri seçme yetkisi genel kurula aittir. Genel kurulun bu yetkisi bir başka organa bırakılamaz(23).

(21) GUHL, agk., s.695.

(22) STEIGER, agk., s.327 vd. Söz konusu hükümler için bkz.: Code Civil et Code des Obligations, 8, e édition, Payot, Lausanne, 1957, s.289 vd.; TANDOĞAN, agk., s.54 vd.

(23) A.HIRSCH, agk., s.55. Bu kaidenin bir istisnası, kamu kurumlarından birinin ilgi alanına giren bir hizmeti yerine getirmek maksadıyla kurulan anonim ortaklıklar bakımından İBK. nun 762. maddesinde öngörülmüştür. Daha fazla bilgi için bkz.: A.HIRSCH, agk., s.55 vd.

İsviçre hukukunda açıkça, tüzel kişilerin de denetçi olmalarına yasa tarafından izin verilmiştir. Gerçek şahıslardan ayrı olarak güvence ortaklıkları(İtimat şirketleri, société fiduciaire) ve denetim sendikaları(syndicats de revision) denetçi olarak görevlendirilebilirler(24).

İsviçre'de kanun koyucu yönetim ve denetim fonksiyonlarının birbirinden iyice ayrılmasına büyük önem vermiştir. Bu nedenle bir yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir ortaklık görevlisinin denetçi olarak seçilmesi mümkün olmadığı gibi; yönetim kurulu, denetlenecek olan anonim ortaklığın ki ile aynı şahıslardan olugan bir tüzel kişi de denetçi olarak atanamaz(25).

c. Denetçilerin Görev Süresi

İBK.nun 727. maddesinin 4.fıkrasına göre, denetçiler en çok üç sene için seçilebilirler. Aynı fıkra hükmüne göre, denetçiler yalnız "ilk defa", bir senelik bir süre için seçilebilirler(26).

(24) Theo GUHL, Le Nouveau Droit des Sociétés Anonymes et Coopératives, Zurich, s.54; GUHL, "Anonim Şirketlerde....", s.695; Ermenegildo G.SNOZZI(Çev.Akar ÖÇAL), "İsviçre'de Ticari İşletmelerin Denetimi", ESADER, C.xı, sa.1(Ocak 1975), s.301; STEIGER, agk., s.328; TANDOĞAN, agk., s.54.

(25) STEIGER, agk., s.328.

(26) A.HIRSCH, agk., s.65; GUHL, Le Nouveau Droit...., s.54; SNOZZI, "İsviçre'de Ticari....", s.302; TANDOĞAN, agk., s.54.

İsviçre'de denetçilerin görevi, kural olarak, genel kurula hitaben yazılmış olan raporun teslim edilmesiyle sona erer(27).

Federal Mahkemenin 24 Mayıs 1960 tarihli, bir kararında "denetçiler ancak hesap döneminin bitiminde göreve başlarlar, (...) denetçilerin görev süresi, bir yıl için tayin edilmiş olsa bile, sona eren devrenin hesaplarını tetkik etmeden ve raporunu genel kurula sunmadan son bulmaz"(28) denilmektedir.

d. Denetçi ile Ortaklık Arasındaki İlişkinin

Hukuki Niteliği

Bir kısım hukukcular, genellikle de anonim ortaklıklar da "örgüt teorisi"nin taraftarları, organa ait bir görev anlayışından hareket etmek gerektiği kanaatindedirler. Buna karşılık "sözleşme teorisi" tarafları; tam noksansız olarak, bütün unsurlarıyla teşekkül etmiş iki taraflı klasik bir anlaşmadan, genel olarak bir vekâlet sözleşmesinden hareket edilmesi gerektiğini savunuyorlar(29).

(27) A.HIRSCH, agk., s.92.

(28) Akar ÖÇAL, Anonim Şirketlerle İlgili Federal Mahkeme Kararları 1960-1970, (Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No.105, Ankara, 1972), s.12 vd.

(29) Bilgi için bkz.: A.HIRSCH, agk., s.52; DJIAN, agk., s.21.

İsviçre hukukunda, denetçilerin görevlerinin hukuki niteliğinin, organ teorisi tarafından belirlendiğini ve organ teorisinin İsviçre ortaklıklar hukukunun belirgin niteliği olduğunu söyleyebiliriz(30). İsviçre Federal Mahkemesi bir kararında, organ görüşünün üstünlüğünü açıklar şekilde şöyle demektedir: "Anonim ortaklık denetçileri İsviçre'de genel kurulun temsilcileri veya vekilleri değildirler.(...) Denetçiler daha ziyade, ortaklığın, genel kurul yanında yer alan bağımsız ve zorunlu bir organıdırılar...."(31).

e. Denetçilerin Görevleri

İsviçre hukukunda, denetçiler, esas mukavele veya genel kurul kararı ile kendilerine bir yetki verilmiş olmadıkça yönetim kurulunun işlerine nezaretle görevli olmayıp, herşeyden önce muhasabe tetkikleri yapacaklardır(32).

(30) Miroslaw KOVARIK, "L'Indépendance Des Contrôleurs de Sociétés, en Droit Suisse", Revue Des Sociétés Journal Des Sociétés, 96 e année, No.2(Avril-Juin 1978), s.215; A.HIRSCH, agk., s.52.

(31) A.HIRSCH, agk., s.53.

(32) ÖÇAL, "Denetçilerin Yönetim....", s.358; STEIGER, agk., s.332 vd.; ÖÇAL, Anonim Şirketlerle İlgili...1960-1970, s.12 vd.; Claude LASSERRE, Le Contrôle de la Gestion l'Examen de la Situation dans les Sociétés du CO., Lausanne, 1954, s.122.

İsviçre hukukunda denetçilere kanunla verilmiş olan görevler(33) ortaklık sözleşmesi ile ortadan kaldırılmayacağı gibi sınırlandırılmazda. Fakat ortaklık sözleşmesi ile denetçilerin görev ve yetkilerinin genişletilmesi mümkündür. Denetçilere, yönetimle ilgili her türlü iş ve işlemin incelenmesi görevi verilebileceği gibi, ortaklık hesaplarının devamlı bir şekilde incelenmesi görevi de verilebilir. Bu takdirde denetçiler devamlı bir organ gibi çalışacaklardır. Fakat denetleme kuruluna gerçek manada, ortaklığı yönetim görevi hiç bir zaman verilemez. Sözleşme ile denetleme kurulunun görevleri genişletilmek yoluna gidildiğinde, yönetim kurulunu gözetleme görevinin de verilmesinin mümkün olup olamayacağı İsviçre hukukunda tartışmalıdır(34). Ancak, Federal Mahkeme 12 Ocak 1939 tarihli kararında denetçilerin, kanunen yönetim kurulunu gözetlemek görevi yoksa da ortaklık sözleşmesi ile böyle bir görevin verilebileceğini öngörmektedir. Bu takdirde, denetleme kurulunun görevi hesap döneminin sonunda başlamış olmayacak, hesap dönemi içinde de denetleme görevi sürdürülmek gerekecektir(35).

(33) İEK.nun 728 ilâ 730.maddelerinde belirtilen görevler.

(34) Bazı hukukcular, yönetim kurulunun ortaklık işlerinin görülmesini kısmen veya tamamen müdürlere bırakmayarak kendisinin yürütmesi halinde, denetleme kuruluna yönetimi gözetleme görevini verilebileceğini belirtmektedirler(STEİGER, agk., s.81, dipnot:117).

(35) STEİGER, agk., s.81.

Hesap denetçilerinin başta gelen görevi, ortaklık yönetimi tarafından genel kurula sunulan bilanço ve ortaklık hesaplarını müzakere etmek üzere toplanmış bulunan pay sahiplerini aydınlatmaktır. Onlar bu bilgi verme görevini, genel kurula yazılı bir rapor vermek suretiyle yerine getirirler(36). Böyle olmakla beraber, İBK.nun 729.maddesinin 3.fıkrası, denetçilere, ortaklık görevlileri tarafından yapılan, kanunlara ve ortaklık sözleşmesi hükümlerine aykırı davranışları ve tecavüzleri, onların organik veya hiyerarşik bakımdan üstü olan makamlara haber verme görevini yüklemektedir. Bu anlamda, denetçilerin ortaklık yönetimi üzerinde doğrudan doğruya değilse bile dolayısıyla egemen oldukları neticesini çıkarabiliriz. Diğer taraftan, yönetici davranışlarının denetimi görevi, genel kurulun bir kararıyla veya ortaklık sözleşmesinde yer alan bir hüküm gereğince doğrudan doğruya hesap denetçilerine verilebileceği gibi; genel kurul, hesap denetçilerinden ayrı olarak, ortaklık yönetimini denetlemekle görevli bağımsız bir organ dahi belirleyebilir(37). Kısacası, hesap denetçileri üç ayrı görünümü olan bir görevin yerine getirilmesi yükümü altındadırlar: 1- Ortaklık hesaplarının denetimi; 2- Yönetici davranışlarının doğrudan doğruya veya dolaylı olarak gözlenmesi; 3- Pay sahiplerine ve diğer ortaklık organlarına bilgi vermek.

(36) KOVARIK, agk., s.216.

(37) KOVARIK, agk., s.215.

İsviçre hukukunda denetleme görevinin şu konuların incelenmesini kapsadığını söyleyebiliriz(38):

- 1- Bilanço ve kâr-zarar hesabının ortaklığın muhasebe belgelerine uygunluğunun denetimi;
- 2- Ticari defterlerin kurallara uygun olarak tutulmuş olup olmadığının denetimi;
- 3- Ortaya konulan işletme sonuçlarının, ortaklık mal varlığının genel durumunun, defterlerin tutulmasının ve gerektiğinde her bir özel sözleşme hükmünün yasal kurallara uygunluğunun değerlendirilmesi(39).

Federal Mahkemenin 9 Kasım 1943 tarihli bir kararında, bu görev dağılımını doğrular şekilde şöyle denilmektedir: "...Denetçilerin görevi sadece hesaplarla ilgili konularda denetleme yapmaktan ibaret değildir. Onlar yalnızca bilanço ile kâr-zarar hesabının defterlere uygun olup olmadığını ve muhasebe kayıtlarının doğru şekilde tutulup tutulmadığını değil, aynı zamanda, şirket varlığının ve işletme sonuçlarının kanun ve esas mukavele ile getirilen esaslar karşısındaki durumlarını da denetlemelidir"(40).

(38) KOVARIK, agk., s.216.

(39) KOVARIK, agk., s.216; TEKİL, agk., s.325 vd.

(40) Akar ÖÇAL, "Anonim Şirketlerle İlgili Federal Mahkeme Karar Özetleri 1940-1952", BATIDER, C.VII, sa.3(Haziran 1974), s.731 vd.

İsviçre hukukunda, anonim ortaklıklar hukukuna ilişkin esasları yeniden düzenlemek maksadıyla hazırlanan ön tasarı(41), denetleme organının yetkilerini genişletme yoluna gitmektedir. Tasarıya göre, denetleme organı bundan böyle kuruluşa ilişkin işlemleri ve ortaklığın feski halinde gizli yedek akçelerin denetimi görevi ile de yükümlü kılınacaktır. Ayrıca, ortaklığın yönetimi sırasında ortaya çıkarılacak kanuna ve ortaklık sözleşmesi hükümlerine aykırı davranışları yönetim kuruluna ve önemli durumlarda ise genel kurula yazılı olarak bir raporla bildirecektir. Nihayet, ortaklığın borçlarını ödeyemez duruma gelmesi halinde, şayet yönetim kurulu gerekeni yapmayacak olursa, bu konuya ilişkin görüşlerini açıklamakla yükümlü kılınmıştır(42).

B. İtalyan Hukukunda Uygulanan Esaslar

1. Genel Olarak

İtalyan hukukunda anonim ortaklığı denetim yetkisi(hak ve görevi) kanun gereği, "denetçiler kurulu" (colleg de commissaires, collegio sindacale) adı verilen organı aittir(43).

(41) Tasarıda öngörülen denetim esasları hakkında bilgi için bkz.: DESSEMOTET, agk., s.386 vd.; TEKİL, agk., s.327 vd.; dipnot: 5 a.

(42) DESSEMOTET, agk., s.389.

(43) JURA EUROPAE, Droit des Sociétés, C.I, Paris, 1966, s.40.10. 37; DJIAN, agk., s.16.

2. Denetçiler Kurulunun Seçimi, Sayısı ve Görevlerine Son Verilmesi

Denetçiler kurulunun üyeleri ortaklığın kuruluşunda sözleşme ile, kuruluştan sonra ise genel kurul tarafından üç sene müddetle seçilirler(44).

Denetçiler kurulu üç veya beş asil üye ile(üye sayısının üç veya beş olarak belirlenmesi ortaklık sözleşmesi tarafından yapılacaktır) iki yedek üyeden meydana gelir. Denetçiler anonim ortaklığın ortağı sıfatına sahip olabilecekleri gibi ortak olmayanlar arasından seçilmeleri de mümkündür(45).

Denetçilerin sadece, haklı bir sebebin varlığı halinde görevlerine son verilebilir(İtl.M.K.m.2400, f.1). Göreve son verme kararı, ilgili dinledikten sonra, mahkemenin vereceği bir kararla onaylanmış olmak zorundadır(İtl.M.K.m.2400, f.2)(46).

Denetçilerden biri, haklı bir sebebe dayanmaksızın, bir hesap dönemi boyunca, iki defa denetçiler kurulu toplantısına katılmayacak olursa görevine son verilebileceği gibi(İtl.M.K.m.2404, f.2);

(44) JURA EUROPAE, agk., s.40.10.38; Francis LEMEUNIER, Principes et Pratiques du Droit des Sociétés dans le Marché Commun, 1 re édition, Paris, 1972, s.M/6; Jacques VANWYNENDAELE/Hippolyte WOUTERS, Le Droit des Sociétés Anonymes dans les Pays de la Communauté Economique Européenne, Bruxelles, 1961, s.292 vd., 294.

(45) JURA EUROPAE, agk., s.40.10.37; LEMEUNIER, agk., s.M/6; VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.292.

(46) VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.296.

haklı bir sebep olmaksızın, genel kurul toplantısına veya bir hesap dönemi içinde yönetim kurulunun iki oturumuna(toplantısına) katılmayacak olursa gene görevinden azl edilebilir(İtl.M.K.m.2405, f.2) (47).

3. Denetçiler Kurulunun Çalışma Şekli

Denetçiler kurulu görevlerini kurul olarak yerine getirir. Kararlar salt çoğunlukla alınmak zorundadır(İtl.M.K.m.2404, f.4). Teftiş ve denetim işlemleri denetçiler tarafından kişisel olarak da yerine getirilebilir(İtl.M.K.m.2403, f.3) (48).

Denetçiler kurulu en az üç ayda bir defa toplanmak zorundadır(49). Denetçiler kuruluna başkanlık etmek yetkisi resmi hesap denetçileri listesinden seçilmiş olan denetçiye aittir. Şayet denetçiler kurulunda birden çok resmi hesap denetçisi varsa, başkan, genel kurul aralarından seçer. Denetçiler kurulunda hiç resmi hesap denetçisi yoksa; başkan, genel kurul tarafından ve denetçiler kurulunun kendi üyeleri arasından seçilerek atanır(İtl.M.K.m.2399) (50).

(47) VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.294.

(48) VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.296.

(49) JURA EUROPAE, agk., s.49.10.38; VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.292.

(50) VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.296.

Toplantı tutanakları düzenli bir şekilde, "denetçiler kurulu toplantı ve kararlar defteri"ne kaydedilmek gerekir. Toplantıda alınan kararlara muhalif kalan denetçilerin muhalefet sebeplerini toplantı tutanağına kaydettirmek hakları vardır(51).

4. Denetçilerin Nitelikleri

Denetçiler yönetim kurulu üyelerinin ana veya babasından biri olmayacakları gibi; yönetim kurulu üyelerinden birine, dördüncü dereceye kadar akrabalık bağı ile bağlı bir kimse de denetçi seçilemez. Ayrıca, ortaklığa hizmet akti el bağlı herhangi bir kimsenin de denetçi olabilmesi mümkün değildir(52).

Sermayesi 50 milyon lîre'tin altında olan anonim ortaklıklarda denetçilerden en az birinin ve bir yedek denetçinin, en az üç seneden beri işletme uzmanları(commercialisti, iktisadi ve ticari ilimler doktorları) listesine kayıtlı olmaları; sermayesi 50 milyon lîre'tin üzerinde olan anonim ortaklıklarda ise, denetçi sayısının üç veya beş olarak belirlenmiş olmasına göre, en az bir veya iki asil denetçinin ve en az bir yedek denetçinin resmi hesap denetçileri listesine kayıtlı olmaları mecburiyeti vardır(53).

(51) JURA EUROPAE, agk., s.40.10.38.

(52) LEMEUNIER, agk., s.M/6; JURA EUROPAE, agk., s.40.10.38.
VAN WYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.293.

(53) LEMEUNIER, agk., s.M/6; JURA EUROPAE, agk., s.40.10.38.

5. Denetçiler Kurulunun Görevleri

a. Genel Olarak

Denetçiler ortaklık yönetiminin kanun ve sözleşme hükümlerine uygunluğunu gözetleyerek denetlemek ve ortaklık muhasebesinin düzenli bir şekilde tutulmasını sağlamakla yükümlüdürler(İtl. M.K.m.2403, f.1) (54) .

İtalyan kanunkoyucusu daha çok, denetçiler kurulunun, hesapların denetimi bakımından sahip olduğu görevler üzerinde durmuştur. Böyle olmakla beraber, İtalyan Medeni Kanunu'nun(İtl.M.K.) 2403. maddesinde, denetçiler kurulunun başlıca görevlerinden birinin "ortaklık yönetiminin denetimi" olduğu belirtilmektedir. O halde diyebiliriz ki, denetçiler kurulunun görevi sadece bir muhasebe denetimi olarak kalmamakta, ortaklık yönetiminin yasalara uygun olarak işleyip işlemediğinin incelenmesine kadar yaygınlaşmaktadır(55) .

İtalyan kanunkoyucusu, saf anlamda bir muhasebe denetiminin ortaklık menfaatlerinin korunması bakımından yeterli bir güvence sağlayamayacağını; etkili bir korumanın ancak, yönetim üzerinde gerçek anlamda bir gözetim kurulmasıyla sağlanabilece-

(54) VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.295.

(55) DJIAN, agk., s.77.

ğini anlamış ve sonuç olarak, "hesapların denetimi" ve "yönetimin denetimi" şeklinde ortaya çıkan iki ayrı denetim görevinin yerine getirilmesi, tek bir denetim organının(denetçiler kurulu) bünyesinde toplayarak gerçekleştirmek yoluna gitmiştir(56).

b. Ortaklık Yönetimini Gözetim Görevi

Denetçiler ortaklık yönetimini denetlemek ve yöneticilerin kanun ve sözleşme hükümlerine aykırı hareket edip etmediklerini gözetlemekle yükümlüdürler(57).

Bunun için herşeyden önce, yönetim kurulunun toplantılarına katılmak ve genel kurul müzakerelerini izlemek şeklinde somutlaşan bilgi alma yetkisine sahiptirler(58).

İtL.MK.nun 2403.maddesi bu konuda ayrıca şu hükümlere yer vermektedir: Denetçiler kurulu veya denetçilerden her biri, her zaman kişisel olarak teftiş ve denetim faaliyetlerini sürdürebilirler; yöneticilerden ortaklık iş ve işlemlerinin gidişi veya belirli bir işlem hakkında bilgi isteyebilirler(59). Bununla beraber denetçiler kurulunun ve kişisel olarak denetçilerden her birinin ortaklık yönetimini gözetim görevi; yönetim kurulu tara-

(56) DJIAN, agk., s.78; COTTE, agk., s.86.

(57) LEMEUNIER, agk., s.M/6; JURA EUROPAE, agk., s.40.10.39; DJIAN, agk., s.77; VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.295.

(58) LEMEUNIER, agk., s.M/6; DJIAN, agk., s.78.

(59) DJIAN, agk., s.77; JURA EUROPAE, agk., s.40.10.39.

findan yerine getirilmiş olan işlem ve eylemlerin maddi bakımdan uygunluğunun değerlendirilmesi suretiyle, yönetimin işlerine karışmaya kadar vardırılmaz. Denetçiler yalnızca, bu işlem ve eylemlerin kanunlara uygunluğunu araştırmak yetkisine sahiptirler(60)

İtalyan kanunkoyucusu, ortaklık kasasının güvenliğini sağlamak maksadı ile denetçiler kuruluna, en az üç ayda bir defa, ortaklığın maliki olduğu veya rehin, teminat ve emanet olarak ortaklık kasasında bulunan menkul değerlerin ve kıymetli evrakın varlığını araştırmak yükümlülüğünü vermiş bulunuyor(61).

c. Ortaklık Hesaplarını İnceleme Görevi

aa. Genel Olarak

Denetçiler özellikle, ortaklık muhasebesinin düzenli bir şekilde tutulmasını sağlamak; bilanço ve kâr-zarar hesabı ile muhasebe kayıt ve belgeleri arasında uyum bulunup bulunmadığını araştırarak açıklamakla da görevlidirler(62).

(60) DJIAN, agk., s.78.

(61) JURA EUROPAE, agk., s.40.10.39; DJIAN, agk., s.59.; VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.295.

(62) LEMEUNIER, agk., s.M/6; JURA EUROPAE, agk., s.40.10.39. VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.295.

bb. Bilançonun Düzenlenmesi Görevi

İtalyan kanunkoyucusu, bilançonun hazırlanması konusunda, yönetim kurulu ile denetçiler arasında çok sınırlı da olsa bir işbirliği yapılmasını öngörmüş bulunuyor(63).

Denetçiler bilançonun düzenlenmesi sırasında uyulması istenen ve İtL.MK.nun 2425.maddesinde öngörülmüş olan kurallara uyulmuş olup olmadığını da araştırarak ve bu kurallara uyulmasını sağlayacaklardır(64).

Bilançonun düzenlenmesi yani, kesin şeklini alarak meydana çıkması; yönetim kurulunun, denetçiler kurulunun ve genel kurulun iş birliği ile mümkün olmaktadır. Şöyle ki: Yönetim kurulu, hesap döneminin sonunda bir bilanço ve kâr-zarar hesabı tasarısı hazırlar ve buna yönetim kurulu raporunu da ekliyerek, genel kurulun toplantı gününden en az otuz gün önce denetçiler kuruluna ulaştırır. Denetçiler kurulu, hesap dönemi sonuçları ve ortaklık muhasebesinin tutulması konusunda bir rapor tanzim eder ve bu raporunda, bilanço ve kâr-zarar hesabı tasarısı üzerinde yapmış olduğu inceleme ve gözlemler ile bu tasarıya ilişkin görüş ve önerilerini bildirir(65). Denetçiler bilanço tasa-

(63) LEMEUIER, agk., s.M/7.

(64) JURA EUROPAE, agk., s.40.10.39.

(65) JURA EUROPAE, agk., s.40.10.41; VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.295.

rısı üzerindeki bu incelemeleri sırasında, bilançonun düzenlenmesinde açıklık ve doğruluk (clarté et précision) ilkelerine uyulup uyulmadığını; bunu sağlamak içinde, kanun gereği bilançoda bulunması gereken hususların yer alıp almadığını ve doğruluk ilkesinin anlamını somut olarak ortaya koymaya yarayan değerlendirme kurallarına uyulup uyulmadığını araştırarak ortaya koyacaklardır(66). Bundan sonra, bilanço ve kâr zarar hesabı tasarıları yönetim ve denetim kuralları raporları ile birlikte, genel kurul toplantısından en az 15 gün önce, ortaklık merkezinin bulunduğu yerde ortakların incelemesine sunulur. Genel kurul, bilanço ve kâr-zarar hesabı tasarılarını onaylar veya değiştirir. Tasarıların değiştirilerek onaylanması halinde, tasarıların genel kurulda değiştirildiği şekilde yeniden düzenlenmesini yönetim kurulundan ister. Bundan sonradır ki, genel kurul tarafından kabul edilmiş olan bilanço, yönetim kurulu tarafından ticaret siciline tescil ettirilerek kesin şeklini almış olur(67).

d. Şikayetleri İnceleme Görevi

Her pay sahibi, ortaklık işlemleriyle ilgili olarak şüpheli gördükleri durumları denetçilere ihbar edebilirler. Denetçiler, genel kurula sundukları raporda bu konulara ilişkin incelemelerinin sonuçlarını açıklamak zorundadırlar(68).

(66) JURA EUROPAE, agk., s.40.10.41.

(67) JURA EUROPAE, agk., s.40.0.41.

(68) LEMUNIER, agk., s.M/7.

Ayrıca, ortaklık sermayesinin en az % 5 ini temsil eden bir grup ortak tarafından, herhangi bir konuda ihbar eden veya şikayette bulunulacak olursa, denetçiler kurulu derhal bir soruşturma açar ve şayet, acil olarak karar alınmasını gerektiren önemli bir olayla karşılaşılacak olursa; genel kurul, denetçiler tarafından olağanüstü olarak toplantıya çağırılmak zorundadır(69).

III. İKİLİ SİSTEMİ KABUL EDEN ÜLKELER

A. Alman Hukukunda Uygulanan Esaslar

I. Genel Olarak

6 Eylül 1965 tarihli Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu(70); genel kurul, yönetim kurulu ve denetçiler şeklindeki klasik organlar dışında "gözetim kurulu" adı verilen bir organı da zorunlu organ olarak kabul etmiştir. Genel kurul, denetim yetkilerini ve bu arada yönetim kurulu üyelerini tayin yetkisini kendisine doğrudan doğruya bağlı ve hesap verme durumunda olan bir organa, yani gözetim kuruluna bırakmıştır(71).

(69) LEMEUNIER, agk., s.m/7.

(70) Bkz.: Codes Allemands-Code Civil et Code de Commerce, Editions J. L. Lemer, Paris, 1967, s.742 vd.

(71) TEKİL, agk., s.18; Yaşar KARAYALÇIN, "Anonim Şirketler Hukukunun Birleştirilmesi ve Sınırları", BATIDER, C.VIII. sa.1 (Haziran 1975), s.148; Ünal TEKİNALP, "Yeni Alman Paylar Kanununu tasarısının getirdikleri", BATIDER, C: III, sa.1 (Mart 1965), s.136.

Almanya'da anonim ortaklıkların yönetimi bakımından ortaya çıkan başlıca özellik, birbirini dengelemekle görevli iki ayrı organın var olmasında görülmektedir. Bunlardan yönetim organı (organe de direction, vorstand), ortaklığı yönetmek sorumluluğu altındadır. Ortaklığı yönetme ve temsil yetkileri bu organa verilmiştir. Gözetim kurulu (conseil de surveillance, auf-sichtrat) ise, birinci plânda, her an yönetim kurulunu gözetleyerek, yönetimin güvenliğini sağlamakla görevlidir(72). Gözetim kurulu (conseil de surveillance, auf-sichtrat) ortaklık yönetiminin tümünü sürekli bir biçimde gözetler. Gözetim kurulu doğrudan doğruya yönetime müdahale edebilir, hatta bazan bu müdahale zorunlu dahi olabilir. Durum bu olmakla beraber, gözetim kurulu üyelerinin ortaklık hesaplarını etkili bir şekilde denetleyebilmeleri için ne gerekli zamana, ne ihtisasa ve ne de bağımsızlığa sahip olmadıkları görülmektedir. Bunun için Almanya'da 1931 yılından bu yana ortaklık hesapları zorunlu olarak hesap uzmanları tarafından denetlenmektedir(73).

Alman yasakoyucusu, ortaklık yönetiminin denetlenmesi ilkesini kabul etmiş ve yönetimin gözetimini hesapların denetlenmesinden tamamen ayırarak, anonim ortaklığın yönetimini gözetle-

(72) DJIAN, agk., s.81 vd; TEKİNALP, agk., s.136.

(73) A.NIRSCH, agk., s.91; Ermenegildo G.SNOZZI, Le Contrôle des Entreprises Commerciales en Allemagne et en Suisse, (Cahiers de L'institut Français Des Experts Comptable No.5, Paris,1973), s.11 vd.; Tuğrul ANSAY, "Anonim Şirketin Murakabesi Yolları", BATIDER, C.I, sa.1, Ocak 1961), s.47; Ersin GÜREDİN, "Denetim İlkeleri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 3, sa.7 Şubat 1977, s.55.

mekle görevli özel bir organ meydana getirmiştir(74). Bu durum karşısında, asıl denetleme organı niteliğindeki denetçilere dü-
şen görev ise, sadece hesapların denetimi görevidir(75).

2. Gözetim Kurulu

a. Gözetim Kurulunun Kuruluşu

Gözetim kurulu adeta yönetimin ikinci parçası şeklindedir, hem yönetim organını seçer hem de onu gözetler(76).

Gözetim kurulunun üçte ikisi pay sahiplerinin, üçte biri ise işletmede çalışan işgörenlerin temsilcilerinden meydana gelir. İşçi temsilcilerinin temsil edilme oranı maden ocağı çalıştıran işletmelerde, demir-çelik üretimi yapan sanayi işletmelerinde daha yüksektir(77). Beşyüz işçiden az işçi çalıştıran ortaklıklarda ise işgören temsilcilerine yer verilmemiştir. Gözetim kurulunun en az üye sayısı üçtür. En çok üye sayısı ise, ortaklık sermayesi 3 milyon Dm.ka kadar olan ortaklıklarda dokuz 3 milyon DM.dan daha fazla olan ortaklıklarda onbeş ve ortaklık sermayesi 20 milyon DM.kı aşan ortaklıklarda yirmibir'dir. Yal-

(74) DJIAN, agk., s.75.

(75) DJIAN, agk., s.81.

(76) Ünal TEKİNALP, agk., s.136.

(77) Bin işçiden fazla işçi çalıştıran kömür ve demir çelik endüstrisi işletmelerinde gözetim kurulu 11 üyeden oluşur: Beş üyeyi genel kurul, beş üyeyi işçiler(işletme komitesi ve sendika genel kurulu), onbirinci üyeyi de genel kurul seçer. Ancak seçilecek üyenin gözetim kuruluna seçilen on üye tarafından özel bir çoğunlukla aday gösterilmesi gerekir(KARAYALÇIN, "Anonim Şirketler Hukukunun...", s.149).

nız, hukuken yetkili kılınmış gerçek kişiler gözetim kurulu üyesi seçilebilirler. Yönetim kurulu üyeleri ve ortaklığın üst düzey yöneticileri gözetim kurulu üyeliğine secilemezler. Diğer taraftan, bir gözetim kurulu üyesi en çok 10 ortaklıkta gözetim kurulu üyeliği görevine seçilebilir(78).

**b. Gözetim Kurulunun Seçimi ve Görevlerine
Son Verilmesi**

Pay sahiplerinin temsilcileri olan gözetim kurulu üyeleri genel kurul tarafından, en fazla dört yıllık bir süre için seçilirler. Bunların tekrar seçilebilmeleri mümkündür. Ortaklık sözleşmesi ile belirli sayıdaki pay sahiplerine gözetim kurula-na temsilci gönderme hakkı verilebilir. Temsilci üyelerin toplam sayısı, gözetim kurulunun diğer üyelerinin sayısını geçemez. İşgören temsilcileri işletme komitesinin teklifi ile çalışanlar tarafından seçilirler. Pay sahiplerinin temsilcileri olan üyelerin görevlerine, genel kurula katılan pay sahiplerinin dörtte üçünün oyları ile son verilebilir. İşgören temsilcilerinin görevlerine son verebilmek için de aynı çoğunluktaki genel kurul üyelerinin oyları gereklidir. Önemli durumlarda, gözetim kurulunun isteği ile mahkemenin, bir üyenin görevine son vermesi mümkündür(79).

(78) LEMEUNIER, agk., s.D/7.

(79) LEMEUNIER, agk., s.D/8.

c. Gözetim Kurulunun Görevleri

Gözetim kurulunun görevi, ortaklık yönetimini denetlemektir(80). Bu durum, APOK.nun 111.maddesinin 1.fıkrasında, "Gözetim kurulu ortaklık yönetimini denetim görevine sahiptir"(81). denilmek suretiyle ifade edilmiştir.

Gözetim kurulu, yöneticilerin yönetimle ilgili işlerini kendilerine sunulan raporlar aracılığıyla sürekli olarak gözetirler. Her zaman yöneticilerden belirli bir konuda rapor isteyebilir. Ortaklık sözleşmesi veya gözetim kurulu kendiliğinden belirli işlerin neticelendirilmesi için bu işlerin gözetim kurulu ile önceden varılacak bir uyum(mutabakat) içinde yapılmasını isteyebilir. Fakat bu zorunluluk sadece ortaklığın iç işleri bakımından bir değere sahiptir. Bununla beraber, gerektiği halde, yöneticilerin gözetim kurulu ile bir görüş birliği sağlamaksızın akdetmiş oldukları sözleşmeler üçüncü kişilere karşı geçerlidir. Gözetim kurulu özellikle senelik hesapları denetlemekle ve kârın taksimi konusunda yönetim kuruluna öneride bulunmakla yükümlüdür. Gözetim kurulu kârın taksimi konusunda genel kurula bir rapor verir. Genel kurul ise sadece kârın paylaştırılmasına karar vermekle yükümlüdür(82).

(80) DJIAN, agk., s.82; TEKİL, agk., s.18.

(81) Bkz.: Codes Allemands, s.804.

(82) LEMEUNIER, agk., s.D/8.

Gözetim kurulu, ortaklık defterlerini ve yazışmalarını, malvarlığını meydana getiren kıymetleri, özellikle de ortaklığın kasasını, senetler portföyünü ve depo edilmiş mallarını inceleme ve denetim yetkisine sahiptir. Bazı üyelerini bu işlerle görevlendirebilir veya belirli görevler için uzmanlara başvurur. Ortaklık menfaati gerektirdiği takdirde gözetim kurulu, genel kurulu toplantıya çağırarakla yükümlüdür(83).

Nihayet, gözetim kurulu, ortaklıkla yönetim kurulu üyeleri arasında akdedilen hukuki sözleşmelerde ortaklığı temsil eder. Şu halde yöneticilerle ortaklık arasında bir uyuşmazlık çıkması halinde de ortaklığı gözetim kurulu temsil edecektir. Gözetim kurulu en az altı ayda bir defa toplanmak mecburiyetindedir. Fakat her gözetim kurulu üyesi, gözetim kurulu başkanından, amacını ve isteminin sebeplerini belirterek bir toplantı yapılmasını isteyebilir(84).

3. Hesap Denetçileri

a. Genel Olarak

Ortaklığın yıllık hesapları genel kurula sunulmadan önce bir evvelki genel kurul tarafından seçilmiş olan bir veya daha fazla sayıda hesap denetçisinin denetimine tabi tutulmak

(83) TEKİL, agk., s.18; APOK.m.111/II,III.

(84) LEMEUNIER, agk., s.D/8.

mecburiyetindedir. 1965 Tarihli Alman Paylı Ortaklıklar Kanununun 162.maddesi vd.hükümlerine göre yıl sonu hesapları yani, bilanço ve kâr-zarar hesabı denetçiler(hesap denetçileri, absch-lussprüfer) tarafından incelenir(85).

Alman hukukunda denetlenmesi zorunlu olan işlemleri iki grupta toplamak mümkündür. Bunlardan ilki, anonim ortaklığın kuruluşuna ilişkin işlemler olup, denetlenmeleri, mahkemece seçilen özel denetçi tarafından yapılır. İkincisi, bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilen ve ortaklığın faaliyet dönemine ait hesapların denetlenmesine ilişkin işlemlerdir(86).

b. Denetçilik Mesleğinin Ortaya Çıkışı ve Örgütlenmesi

Almanya, ortaklık hesaplarının ve parasal(mali) nitelikteki olayların denetimini bağımsız meslek mensupları tarafından gerçekleştiren ülkelere örnek olarak verilebilir. Gerçekte Almanya'da denetim mesleği 19.cu yüzyılın ikinci yarısında doğmuş ve gelişmiştir. Mesleğin ortaya çıkışından itibaren meslek mensuplarında aranan başlıca özellikler ise bağımsızlık, mesleki ehliyet ve yüksek bir ahlak düzeyi olmuştur. Denetçilik mesleğinin örgüt yapısı, bugün de özü bakımından korunmakta olan, iki görünüm altında ortaya çıkmış bulunuyor: Bir taraftan,

(85) Ünal TEKİNALP, "Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, C.8, sa.5 (Mayıs 1971), s.54.

(86) SNOZZI, agk., s.18. Özel denetçi tarafından incelenmesi gereken kuruluşa ilişkin işlemler hakkında bilgi için bkz.: Bu çalışma B.III, s. vd.; SNOZZI, agk., s.18; TEKİNALP, "Yeni Alman....., s.134.

daha sonraları diplomalı hesap uzmanı(expert comptable diplome) adını alan hesap denetçileri(reviseurs comptables, wirtschaftsprüfer) diğer taraftan güvence ortaklıkları(itimat şirketleri, les sociétés fiduciaires) veya bugünkü şekliyle "hesap uzmanlığı ortaklıkları" (sociétés d'experttise comptable) hesapların denetimi faaliyetini sürdürmektedirler(87).

c. Denetçilerin Hukuki Durumu

Alman hukukunda denetçiler, gözetim kurulunun varlığı nedeniyle, çok silik bir hukuki duruma sahiptirler ve onların organ olma niteliği bazen inkâr dahi edilebilmektedir(88). Hesap denetçileri ile anonim ortaklık arasındaki hukuki ilişkinin bir organ ilişkisi değil de bir eser(istisna) sözleşmesi ilişkisi olduğu genellikle kabul edilmektedir. Genel kurul tarafından seçilen denetçinin kabul yükümü yoktur. Seçimi kabul edip etmemekte serbest olduğu gibi faaliyetinde de tamamiyle bağımsızdır(89). Bununla beraber, denetçiler genel kurul tarafından seçildiklerine ve ayrıca görevlerini tamamen bağımsız bir şekilde ve kendi kişisel sorumlulukları altında yerine getirdiklerine göre, doktrindeki hakim düşünce onların organ olma özelliğini

(87) SNOZZI, agk., s.11. Denetçilik mesleğinin Almanya'daki tarihi gelişimi konusunda daha fazla bilgi için bkz.: SNOZZI, agk., s.11 vd.

(88) A.HIRSCH, agk., s.52.

(89) TEKİNALP, agk., s.55.

kabul etme yönündedir(90). Aşadaki hukuki ilişkinin eser, hizmet veya vekâlet sözleşmesi olarak nitelendirilmesine rağmen, yapılan icabın kabulü ile hesap denetçileri organ statüsüne benzer bir hukuki durum içine girerler(91).

d. Denetçilerin Seçimi ve Nitelikleri

Hesap denetçilerini veya denetim ortaklıklarını seçme yetkisi sadece genel kurula aittir. Hesap denetçileri denetlemelerinin sonuçları ile ilgili olarak bir rapor hazırlarlar ve eğer açıklamaları gereken; itiraz konusu herhangi bir şey yoksa resmi bir onama belgesini teslim ederler. Aksi bir durumun varlığı halinde ise böyle bir onama belgesini vermemekle yükümlüdürler(92).

Yıllık hesapların incelenmesi bir veya daha çok sayıda uzman denetçiye bırakılmıştır. Hesaplar böyle bir incelemeye tabi tutulmadan kabul edilemezler. İnceleme yapmakla görevli denetçiler, hesap döneminin sona ermesinden önceki genel kurul tarafından seçilmiş olanlardır(93). Sadece "diplomalı hesap uzmanları" veya "hesap uzmanlığı ortaklıkları" denetçi olarak seçilebilir. Denetçi gerçek kişi olmak mecburiyetinde değildir.

(90) A.HIRSCH, agk., s.52.

(91) TEKİNALP, agk., s.55.

(92) LEMEUNIER, agk., s.D/10.

(93) Yönetim kurulu, gözetim kurulu ve ayrıca ortaklık sermayesinin % 10 unu elinde bulunduran veya itibari değeri 2 milyon DM.olan bir miktar pay senedini elinde bulunduran pay sahipleri mahkemeden, menfaatlerinin varlığı anlaşıldıktan sonra, bir başka denetçi seçilmesini isteyebilirler. Bunun için, genel kurul tarafından seçilen denetçilerin özellikle tarafsız olduklarından endişe etmeyi gerektirecek haklı ve yeterli bir sebebin var olması gerekir. Ekz.: SNOZZI, agk., s.18 vd.; TEKİNALP, agk., s.54.

Denetçi gerçek kişi ise, seçilmesinden önceki üç yıl boyunca denetlenen ortaklığın görevlisi, yönetim veya gözetim kurulu üyesi olarak görev yapmamış olmaları gerekir. Ayrıca, denetlenen ortaklığa bağlı bir tüzel kişinin yasal temsilcisi veya bir işletmenin ortağı, sahibi veya görevlisi olan gerçek kişi denetçi olamaz. Bir "hesap uzmanlığı ortaklığı" kendisi veya bir işletmesi eğer bazı ortak yararlarla denetlenen ortaklığa bağlılık içinde bulunuyorsa veya yasal temsilcilerinden biri gerçek kişiler konusunda yukarıda belirtilen yasaklardan birinin etkisiyle, temsilci olabilmek imkânını kaybetmişse denetçi olarak seçilemez(94).

B. Fransız Hukukunda Uygulanan Esaslar

1. Genel Olarak

Yürürlükteki 24 Temmuz 1966 tarihli Fransız Ticaret Ortaklıkları Kanunu(95), anonim ortaklıkların yönetimi bakımından iki ayrı sistem öngörmektedir. Bunlardan birincisi, birkaç yenilik dışında eski sistemin bir tekrarıdır. İkinci sistem ise, Alman hukukundan esinlenerek yasalaştırılmıştır. Bu sistemle, yönetim ve denetim organlarından her birinin, kendisine düşen görevi tam bir etkinlikle gerçekleştirebilmesi için, görevleri arasında çok kesin bir ayırım meydana getirilmiş bulunmaktadır. Yürütme kurulu(icra kurulu, le directoire), tam yetkiyle ortaklık adına hareket etmek hakkına sahip bulunuyor. Gözetim kurulunun(le conseil

(94) SNOZZI, agk., s.19.

(95) Kanun No.66-537, Bkz.: Code de Commerce, Dalloz, Paris, 1977-1978, s.907 vd.

de surveillance) görevi ise, yürütme kurulunun hareketlerini denetlemekten ibarettir. Hesap denetçilerine(les commissaires aux comptes) gelince, onların görevi her iki halde de, çok iyi bir hukuki yapıya kavuşmuş olarak, kendilerine bırakılmış olan ortaklık hesaplarının denetimi görevini yerine getirmektedir(96).

Klasik tipteki anonim ortaklıkların yönetim kurullarında farklı iki görev birbirine karışmış bulunuyor: Bir taraftan ortaklığın yönetimi, diğer tarafta bu yönetimin ortaklığa sermaye koyan pay sahipleri hesabına denetlenmesi(97). Bu görevler arasında bir ayırım meydana getirmek amacıyla Fransa'da kanunkoyucu, klasik tipteki anonim ortaklık yanında, ortaklığın yönetimiyle görevli yürütme kurulundan ve ortaklık yönetimini sürekli olarak denetlemekle görevli gözetim kurulundan oluşan, yeni tipte bir anonim ortaklık meydana getirdi(98). Fransa'da yeni tipte bir anonim ortaklığın kabul edilmesine yol açan başlıca üç büyük sebebin var olduğunu söyleyebiliriz: Bir defa, ortaklık yöneticileri ile ortaklık üzerindeki mülkiyet hakkı sahiplerinin

(96) Rene ROBLOT, Traite Elementaire Droit Commercial, Huitieme edition, Paris, 1974, s.741.

(97) Anonim ortaklıklarda, ortaklık organlarından her birinin diğeri üzerinde hiyerarşik olarak belli bir denetim görevi yaptıkları gerçeğini gözlemlemek mümkündür. Böylece klasik tipteki bir anonim ortaklıkta, yönetim kurulunun yönetim kurulu başkanı ve genel müdür üzerinde bir gözetim uyguladığını söyleyebiliriz. Yöneticiler hem yönetme ve hem de yönetimi denetleme işi ile birlikte görevlendirilmiş olmaktadırlar. Yönetim kurulunun ortaklığın işlerinin yürütülmesine dair bir kısım görevlerini yönetim kurulu başkanına veya bir genel müdüre bırakması ise bu ayırım daha açık bir şekilde ortaya çıkabilmektedir(Paul le CANNU, La Société Anonyme A Directoire, Paris, 1979, s.92 vd.; CHARTIERS, agk., s.287).

(98) Claude DUPONT, Precis de Droit Commercial, Tome 2, 2^{em} edition, Paris, 1973, s.101 vd.

gerçekte her zaman aynı kişiler olmadığı gittikçe daha iyi anlaşıl-maya başladı. Her ne kadar bu söylenenler küçük ve orta büyük-lükteki ortaklıklar bakımından doğru olmasa dahi, büyük anonim ortaklıklar dikkatlice incelendiğinde, ortaklık işlerinin yöne-timinin, büyük ölçüde, mülkiyet üzerinde söz sahibi kişilerce yürütüldüğü varsayımının gerçek olmadığı açıkca anlaşılmış bu-lunuyor. Ortaklığın yönetimi ve denetimi bakımından bir ayırım yapan ortaklıklarda; yönetim, bilene ehil olana özgü bir iş ola-rak kalmak zorunda iken denetim, pay sahiplerine yani ortaklığa sermaye koyanlara ait olabilmelidir. Yatırımcı pay sahiplerini ortaklık üzerindeki haklarından bütünüyle yoksun bırakmamak için farklı bir yönetim ve denetim biçimi yaratıldığı söylene-bilir(99). Gerçekten de, uygulamada tüm yetkileri ellerinde bu-lunduran ortaklık yöneticileri, ortaklığa karşı genellikle il-gisiz ve dağınık bir vaziyette bulunan küçük pay sahiplerini de karardiren kararlar alabilmektedirler(100). Nihayet, ortaklık görevlilerinin gerek doğrudan, yönetim örgütü içinde yer alan ve gerekse dolaylı olarak, denetim organlarının toplantılarını izlemek suretiyle veya başka bir biçimde ortaklık yaşamına ka-tılmalarına izin vermek çok doğru bir davranış olduğu kadar ge-rekli de görülmektedir. Çünkü ortaklık yaşamının canlılığı bü-yük ölçüde onların emek ve gayretlerine bağlı bulunmaktadır(101).

(99) Marie-Danièle CRUEGE, "La Dualite des Organes de Contrôle dans les Sociétés Anonymes a Directoire", Revue des Soci-étés Journal des Sociétés, 93 em année, No: 3, Juillet-Septembre 1975, s.421.

(100) DUPOUY, agk., s.113.

(101) CRUEGE, agk., s.421.

24 Temmuz 1966 tarihli yasanın başlıca özelliği, ortaklığın yönetimi ile denetimini birbirinden ayırmış olmasıdır. Kural olarak iki ayrı denetim organı var olduğuna göre, bu durum farklı nitelikte iki ayrı denetim türünün de var olduğu anlamına gelir. Hesap denetçileri "teknik" nitelikte bir denetimle sınırlı olarak görev yapmak mecburiyetinde olmalarına rağmen, gözetim kurulu ortaklık yönetimi üzerinde "politik" (ortaklık yaşamına yön verici) bir denetim uygular(102).

1966 Tarihli kanun, yönetim organının mutlak hakimiyetine karşı bir denge unsuru olarak, ortaklıkla ilgili işlemlerin yönetim organı tarafından gerçekleştirilmesinden sonra bir denetim örgütünün gözetimine tabi tutulmasını öngörmüş bulunuyor. Ortaklık hesaplarının ve muhasebe ile ilgili belgelerin güvenilirliğinin ve kanunlara uygunluğunun denetimi ise, ortaklığın bir dış denetim organı niteliğinde olan hesap denetçilerine aittir(103). Hesap denetçileri tarafından yerine getirilen denetim, bütün anonim ortaklıklar bakımından tek bir biçimde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu bakımdan, 24 Temmuz 1966 tarihli yasa da da korunmuş olan ve yönetim kuruluna yer veren geleneksel sistem ile; yürütme kurulu ve gözetim kuruluna yer veren yeni sistem arasında hiçbir farklılık yoktur(104). Onun için, konuya ilişkin açıklamalarımızı yaparken önce, yeni tip anonim ortaklıklarda denetleme görevinin bir parçası olarak düzenlenmiş

(102) CRUEGE, agk., s.422.

(103) DUPOUY, agk., s.113.

(104) HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.II, s.588.

bulunan gözetleme kurulundan söz edeceğiz. Daha sonrada, her iki anonim ortaklık türünde de ortaklık hesaplarının denetimi görevini yerine getiren ve bir dış denetim organı niteliğini taşıyan "hesap denetçileri" hakkında bilgi vermeye çalışacağız.

2. Gözetim Kurulu

a. Gözetim Kurulunun Kuruluşu

Gözetim kurulu pay sahipleri arasından seçilen en az üç ve en çok oniki üyeden meydana gelir(105). Gözetim kurulu üyelerinin pay sahibi olması mecburiyeti sadece kuruluşta aranır. Ortaklık işlerinin görülmesinde yeterince yararlı olabilmeleri için bir miktar pay schedine sahip olmaları uygun görülmüştür. Yalnız bu pay senetleri, yönetim kurulu üyelerinin durumunda olduğu gibi, görevleriyle ilgili bir teminat teşkil etmez(106).

Alman hukukunda, tüzel kişiler gözetim kurulu üyesi olmadıkları halde yeni tip anonim ortaklıklar bakımından Fransız hukuku farklı bir çözüm kabul etmiştir. Buna göre: Gözetim kurulu başkanı ve ikinci başkanının gerçek kişi olma zorunluluğu vardır. Bunun dışında diğer gözetim kurulu üyelerinin de gerçek kişi olmaları gerekmez. 1966 Tarihli kanunun 135.maddesinin 1.fıkrası açıkca, "bir tüzel kişi gözetim kuruluna üye

(105) DUPUY, agk., s.102.

(106) ROBLLOT, agk., s.779.

seçilebilir" hükmünü getirmektedir(107). Bir gerçek şahsın ise, merkezleri Fransa'da olan anonim ortaklıklarda, sekiz gözetim kurulu üyeliğinden fazlasına seçilebilmesi mümkün değildir(108).

Gözetim kurulu bir argan olarak onu meydana getiren üyelerin kişiliğinden tamamen ayrı bir yapıya sahiptir. Bu bakımdan gözetim kurulunun, kurul olarak görev yapması kuralı hiçbir şekilde tartışma konusu yapılamaz. Onun için gözetim kurulunun görevlerinin bir tek kişi tarafından yerine getirilmesi mümkün değildir(109).

Gözetim kurulu kendi arasından bir başkan ve bir başkan vekili seçer. Başkan ve onun yokluğunda ikinci başkan gözetim kurulunu toplantıya çağırmak ve kurul toplantılarını yönetmekle görevlidir(110).

b. Gözetim Kurulu Üyelerinin Atanması

1966 Tarihli Yasa'nın 134.maddesine göre: Gözetim kurulunun ilk üyeleri, tedrici kuruluş halinde genel kurul tarafından; ani kuruluş halinde ise, ortaklık sözleşmesi ile atanırlar. Ortaklık yaşamının devam ettiği süre içinde ise, gözetim kurulu üyelerini seçme yetkisi genel kurula aittir(111).

(107) HEMARD/TERRE/MABİLAT, Sociétés Commerciales, C.I, Paris 1972, s.975; ROBLLOT, agk., s.779; DUPOUY, agk., s.102.

(108) ROBLLOT, agk., s.779.

(109) HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.I, s.991.

(110) DUPOUY, agk., s.102.

(111) ROBLLOT, agk., s.779; HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.I, s.985; Marcel HAMIAUT, La Reforme des Sociétés Commerciales, C.II, Paris, 1966, s.53.

c. Gözetim Kurulunun Görev Süresi

Gözetim kurulu üyelerinin görev süresi ortaklık sözleşmesi tarafından belirlenir. Bu sürenin altı seneyi aşmaması halinde genel kurul tarafından; üç seneyi aşmaması halinde ise, sözleşme ile atama yapılır. Gözetim kurulu üyeleri, yeniden seçilebilirler(112). Genel kurul tarafından gözetim kurulu üyelerinin görevlerine her zaman son verilebilir(113).

d. Gözetim Kurulunun Görevleri

Fransız hukukunda ortaklığın her türlü iş ve işlemleri gözetim kurulu tarafından denetlenmek mecburiyetinde olduğu halde hesap denetçileri bakımından bu durum tamamen böyle değildir. Hesap denetçisi, yürütme kurulu ve gözetim kuruluna karşı olan görevlerinden ayrı olarak(114) esas itibariyle pay sahiplerine verilecek bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmakla görevlendirilmiştir. Gözetim kurulu, yönetiminin başarısını güven altına almak ve ortaklık menfaati açısından alınan kararların uygunluğunu sağlamakla yükümlü olduğu halde, hesap denetçisi, esas itibariyle teknik bir görevle yükümlü kılınmıştır(115).

(112) ROBLLOT, agk., s.780; HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.I, s.987,

(113) ROBLLOT, agk., s.780.

(114) Bu görevlerin neler olduğu 24 Temmuz 1966 tarihli Ticaret Ortaklıkları Kanununun 230.maddesinde sayılmıştır. Bkz.: Code de Commerce, s.957; Bu çalışma s.105 vd.

(115) CRUEGE, agk., s.427.

Gözetim kurulu tarafından uygulanan denetimin konusu, 24 Temmuz 1966 tarihli kanunun 128.maddesinin 1.fıkrası hükmünden anlaşıldığı gibi özellikle yönetimin denetlenmesidir(116). Bu hükme göre gözetim kuruluna, "yürütme kurulu bulunan anonim ortaklıkların yönetimini devamlı olarak denetlemek" görevi verilmiştir. Şu halde gözetim kurulunun görevi ortaklığı yönetmek değil fakat ortaklığa sermaye koyan pay sahiplerinin yararına, yürütme kurulunun icraatını denetlemektir(117). Gözetim kurulu, yürütme kurulu(directoire) bulunan anonim ortaklıkların yönetimi üzerinde sürekli bir denetim uygular. Ortaklık yönetiminin düzenli bir şekilde işleyip işlemediğini; yönetimin yasalara, ortaklık sözleşmesi hükümlerine ve ticari hayatta geçerli olan kurallara uygunluğunu değerlendirmek görevi gözetim kuruluna aittir(118). Onun için bu görev, yürütme kurulu kararlarının ortaklığın menfaatine uygunluğunu denetlemek görevini de kapsar. Gözetim kurulunun, belli bir ticaret politikasının seçilerek uygulanmasını değerlendirip değerlendirilemeyeceği konusunda tereddütler olmasına rağmen, bu politikanın uygulanması sırasında ortaya çıkan, özellikle ticari nitelikteki hataların değerlendirilmesini yapmak yetkisine sahip olduğu genellikle kabul edilmektedir(119).

(116) HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.I, s.1000.

(117) HAMIAUT, agk., s.53.

(118) ROBLLOT, agk., s.782.

(119) HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.I, s.1000.

Bu görevin yerine getirilmesi için gözetim kuruluna bırakılan araçların neler olduğu ayrıca, kanunun 128.maddesinde belirtilmiştir. Gözetim kurulu, ortaklık yönetimi üzerinde uygun bir yargıya varabilmek için bütün bir sene boyunca gözetim ve denetimlerini gerçekleştirecek ve denetleme görevini tam olarak yerine getirebilmek için faydalı olacağı kanaatine varırsa her türlü belgenin kendisine teslim edilmesini yöneticilerden isteyecektir. En az, üç ayda bir defa(120) ortaklık işlerinin gidişi hakkında yürütme kurulundan takip eden ilk üç ayda, yürütme kurulu, genel kurulun onaylanması gereken ortaklık hesaplarını gözetim kuruluna sunacaktır. Ayrıca hesap denetçileri de yaptıkları denetlemeleri ve bu denetlemelerin sonuçlarını gözetim kuruluna(ve aynı zamanda yürütme kuruluna) bildirirler. Gözetim kurulu böylece bilgi sahibi olduktan sonra, genel kurula, kendisine sunduğu rapor hakkındaki düşüncelerini, bir rapor hakkındaki düşüncelerini, bir rapor düzenleyerek sunar(121).

Yönetiminin denetimi, yürütme kurulu tarafından ticari mali, idari ve sınıai konularda gerçekleştirilen faaliyetlerin uygunluğunu değerlendirmekten ibarettir. Bu durum, gözetim kurulumu, bir pazar araştırması sonucunda elde edilen verilerden yararlanılıp yararlanılmadığını; iktisadi bunalım dönemlerinde

(120) Bu ifade ortaklık işlerinin gidişinden haberli olunmasını mümkün kılacak uygun zaman aralıkları ile, anlamında yorumlanmaktadır(DUPOUY, agk., s.103).

(121) ROBLAT, agk., s.782 vd.; DUPOUY, agk., s.103.

gerçekleştirilen alım satım miktarlarının veya iş hacminin yeterli bir düzeyde olup olmadığını; etkili bir reklam ve tanıtma faaliyetinin sürdürülüp sürdürülmediğinin araştırılıp incelenmesine kadar götürebilmektedir(122). Görüldüğü üzere, gözetim kurulu bakımından, ortaklık yönetiminin denetim, muhasebe denetimini aşan bir nitelik ortaya koymasına rağmen, denetçiler bakımından muhasebe denetimi, sonunda, yönetimin işlerine karışmaya kadar vardırılmaz(123). Hesap denetçileri tarafından uygulanan denetim birinci derecede, ortaklık hesaplarıyla ilgilidir. Gözetim kurulu tarafından uygulanan muhasebe denetimi ise, daima ortaklık yönetiminin denetimi amacına yöneliktir(124).

Gözetim kurulunun ilk görevi şüphesiz yönetimin denetimidir. Fakat zaman zaman belirli işlemlerin ortaklık adına yapılabilmesi gözetim kurulundan daha önce izin alınmasını gerektirebilir(125). Bu cümleden olarak: Ortaklık sözleşmesi, teminat göstermek, aval vermek ve bunlara benzer teminata ilişkin diğer işlemleri yapabilmeyi gözetim kurulunun önceden izin vermesi şartına bağlayabilir. Gözetim kurulunun iznini gerektiren bir işlemin yapılmasına izin verilmemesi halinde yürütme kurulu meseleyi genel kurula getirebilir. Genel kurul bu konudaki anlaşmazlığı nihai olarak ortadan kaldırmaya yetkilidir(126).

(122) Herv'e CHASSERY, "Les Attributions du Conseil de Surveillance", Revue Trimestrielle de Droit Commercial, 29 e année, No.3, (Juillet-Septembre 1976), s.463.

(123) CRUEGE, agk., s.427 vd.

(124) HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.I, s.1001.

(125) HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.I, s.991.

(126) ROBLOT, agk., s.783; DUROY, agk., s.103.

Bundan başka bazı kanun hükümleri gözetim kuruluna, aktif olarak ortaklık çalışmalarına katılma imkânı vermektedir(127). Şu konularda gözetim kurulu tek başına yetkilidir(128): Yürütme kurulu üyelerini seçmek ve yürütme kurulu üyelerinin görevlerine son verilmesini genel kurula teklif etmek; yürütme kurulu başkanını seçmek; yürütme kurulu üyelerinin ücretlerini belirlemek; gerekli özelliklere sahip olarak, yürütme kurulu üyeliğine seçilmiş bir kimseye, diğer bir ortaklığın yürütme kuruluna da seçilebilmesi için izin vermek; ortaklık ile yürütme kurulu üyeleri veya gözetim kurulu arasında sözleşmeler yapılmasına izin vermek, ayrıca, ortaklık sözleşmesi ile yetkili kılınmış olması halinde bir veya daha çok sayıda müdür ve genel müdürleri atayabilir; ortaklık merkezinin aynı vilayet sınırları içinde bir başka yere veya bir komşu vilayete taşınmasına, ilk olağan genel kurul toplantısına onaylamak kaydıyla, karar verebilir(129).

3. Hesap Denetçileri

a. Hesap Denetçiliği Mesleğinin Tarihi Gelişimi

Hesap denetçilerinin Fransız ortaklıklar hukuku tatbikatında ortaya çıkması 23 Mayıs 1863 tarihli kanun ile olmuş, daha sonra bu yasanın yerini 24 Temmuz 1867 tarihli kanun almıştır(130).

(127) ROBLLOT, agk., s.783.

(128) DUPONT, agk., s.103; ROBLLOT, agk., s.783.

(129) ROBLLOT, agk., s.783.

(130) Bilgi için ayrıca bkz.: Mazhar HİÇŞAŞMAZ, "Fransa'da Serbest Hesap Uzmanlığı Müessesesine Toplu Bir Bakış", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C.X, sa.1 (Mart 1955), s.15 vd.; ROBLLOT, agk., s.784.

Sözü edilen kanunların uygulandığı dönemde anonim ortaklıklar bir imtiyaz belgesine dayanılarak kuruluyordu ve o zamandan pay-sahiplerini yöneticiler karşısında yalnız bırakmamak gerektiği hissedilmeye başlamıştı. Çünkü, paysahiplerinin kendilerine sunulan bilanço ve ortaklık hesaplarını onayabilmeleri, herşeyden önce, yöneticilerin işlemleri hakkında doğru bir değerlendirme yapabilmelerini gerektirir. Üyeleri, çoğunlukla, böyle bir değerlendirme yapabilmek için gerekli teknik bilgi ve yetenek-ten yoksun bir genel kurul ise, ciddi bir denetim gerçekleştir-meye pek elverişli değildir. Bunun için genel kurul, denetim yapmakla özel olarak görevlendirilmiş kişiler tarafından ay-dınlatılmak ve onların bu suretle elde ettikleri sonuçlar açık-lanmak gerekmiştir(131) . Anonim ortaklıkların denetimini daha da etkin hale getirebilmek endişesi ile 1935 de başlayan çalış-malar 1966 tarihli kanunun yürürlüğe girmesi ile tamamlanmış oldu. 1966 tarihli kanundan sonra ise denetçilik mesleğinin yeniden örgütlenmesini 12 Ağustos 1969 tarihli kararname(132) gerçekleştirmiş bulunuyor(133) .

(131) HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.II, s.587.

(132) Kararname No:69-810, bkz.: Code de Commerce, s.1078.

(133) ROBLLOT, agk., s.784.

b. Hesap Denetçilerinin Atanması

24 Temmuz 1966 tarihli kanun, hesap denetçiliği görevinin zorunlu olma niteliği üzerinde yeniden ve kuvvetle durmuştur. Kanunun 218.maddesinin 1.fıkrası hükmüne göre: "Her anonim ortaklıkta, denetim, bir veya daha çok sayıda hesap denetçisi tarafından yerine getirilir"(134).

Hesap denetçileri ortaklığın kuruluşu sırasında, tedrici kuruluş söz konusu ise kuruluş genel kurulunca; ani kuruluş söz konusu ise ortaklık sözleşmesi ile atanırlar. Ortaklık yaşamı süresince ise, olağan genel kurul tarafından seçilirler. Bununla beraber ortaklık sermayesinin en az 1/10 unu temsil eden bir veya daha çok sayıdaki pay sahibi, yetkili ticaret mahkemesine müracaat ederek genel kurul tarafından seçilen denetçilerin görevlerine son verilmesini ve yerine yenilerinin atanmasını isteyebilirler(135).

c. Hesap Denetçilerinin Sayısı

Tedrici kuruluş yolunu benimseyen anonim ortaklıklarla, tedrici kuruluş yolunu seçmemiş olmakla beraber sermayesi beş milyon frankı aşan ortaklıklarda en az iki hesap denetçisi atanmak mecburiyeti vardır. Diğer anonim ortaklıklarda ise bir tek

(134) ROBLLOT, agk., s.789; Akar ÖÇAL, "Fransız Hukukunda Hesap Denetçilerinin Anonim Şirketlerin Denetlenmesindeki Rolü" Pratique du Commissariat aux Comptes, Paris, 1978, s.62.

(135) ROBLLOT, agk., s.789; ÖÇAL, agk., s.496 vd.

hesap denetçisi atanması yeterli görülmektedir(136). Bundan başka, olağan genel kurul tarafından(veya kanunla açıkca öngörülmemiş olmakla beraber kuruluş genel kurulu ve ortaklık sözleşmesi tarafından) asıl denetçilerin birinin ölümü, görevini yapmasını engelleyen bir halin ortaya çıkması, ya da bu kimsenin görevi kabul etmemesi hallerinde yerini almak üzere, bir veya daha çok sayıda yedek hesap denetçisi seçilebilir(137). Yedek denetçiler, yerine seçildikleri hesap denetçisinin görev süresiyle sınırlı olarak görev yaparlar(138). Ortaklıkta daha önce görev yapmış olan hesap denetçilerinin bir süre ile sınırlı olmaksızın yeniden seçilmeleri mümkündür(139).

d. Hesap Denetçilerinin Atanma Şartları

1966 Tarihli kanun tarafından öngörülen geçici hükümler çerçevesinde, hesap denetçiliği görevi sadece gerçek kişiler veya hesap denetçileri listesine kayıtlı meslek ortaklıkları tarafından yerine getirebilir. Listeye kayıtlı bir denetçi hesap denetçiliği hizmetini ülkenin her yerinde tatbik edebilme hakkına sahiptir(140). Hesap denetçilerinin listeye kaydolabilmeleri için yasa tarafından adaylarda bulunması gerekli şartlar ise şunlardır(141):

(136) ROBLOT, agk., s.791; ÖÇAL, agk., s.496.

(137) ROBLOT, agk., s.791; ÖÇAL, agk., s.496.

(138) ROBLOT, agk., s.791,793.

(139) ROBLOT, agk., s.793.

(140) ROBLOT, agk., s.789 vd.

(141) ROBLOT, agk., s.790; ÖÇAL, agk., s.497; FEUILLET, agk., s.46. Hesap denetçiliği niteliği ile bağdaşmayan haller konusunda bilgi için bkz.: FEUILLET, agk., s.47 vd.

- 1- Fransız vatandaşı olmak;
- 2- Yirmibeş yaşından büyük olmak;
- 3- Mesleği uygulayabilmek için varlığı gerekli olan iyi halini kanıtlamaya elverişli bir belgenin teslim edilmiş olması;
- 4- Hesap denetçiliği mesleği ile ilgili uygulamalı bir sınavı başarıyla geçirdikten sonra, mesleği hakkında yeterli tecrübe edinmeye elverişli bir stajı da tamamlamış olmak.

e. Hesap Denetçilerinin Görev Süresi ve
Görevlerinin Sona Ermesi

aa. Genel Olarak

Hesap denetçilerinin görevlerinin etkinliğini artırmak ve bağımsızlıklarını daha da kuvvetlendirmek için görev süreleri uzatılmak yoluna gidilmiştir. 1867 Tarihli kanunun yürürlükte olduğu dönemde, denetçiler, her olağan genel kurul toplantısında bir sonraki dönemin hesapların denetlemek için seçiliyorlardı. 31 Ağustos 1937 tarihli kanun hükmünde kararname kuruluş genel kurul tarafından seçilen bir denetçiler hariç, denetçilerin görev süresini üç seneye çıkardı. İlk denetçilerin görev süreleri ise bir sene ile sınırlı olarak kaldı(142). 1966 Tarihli kanun ve ayırımı kaldırarak bütün hesap denetçilerinin altı uygu-

(142) ROBLLOT, agk., s.792; A.HIRSCH, agk., s.65 vd.

lama dönemi için seçilmelerine karar verdi(143). Böylece hesap denetçilerinin görev süresi yasa tarafından emredici olarak belirlenmiş bulunuyor. Bu sürenin esas sözleşme veya olağan genel kurul tarafından ne kısaltılması ne de uzatılması mümkün değildir(144).

bb. Görevlerinin Sona Ermesi

Hesap denetçilerinin görevlerini hatalı olarak yapmaları veya görevlerini yapmalarına engel olan durumların ortaya çıkması halinde, genel kurul tarafından görevlerine son verilebilir(145). Fransız yargıtayının kararlarından kaynaklanan bu hüküm, sadece haklı bir sebebin varlığı halinde ve mahkemenin denetimi altında, hesap denetçilerinin görevlerine son verilebileceği şekilde anlaşılmıştır(146).

f. Denetçi İle Ortaklık Arasındaki İlişkinin Hukuki Niteliği

Genel kurul tarafından atanan denetçiler 19.yüzyılın anlayışına göre, pay sahiplerinin vekili, çoğunlukla da ücret karşılığı görev yapan bir vekil olarak kabul ediliyorlardı. Bu

(143) ROBLLOT, agk., s.792; HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.II, s.738; ÖÇAL, agk., s.498; Akar ÖÇAL, "Anonim Şirketlerde İlk Denetçilerin Görev Süresi", ESADER, C.XII, sa.2 (Haziran 1976), s.365.

(144) HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.II, s.739.

(145) ROBLLOT, agk., s.793; ÖÇAL, "Fransız Hukukunda....", s.498.

(146) ROBLLOT, agk., s.793.

anlayış, artık bugün için, denetçiler bakımından olduğu kadar yöneticiler bakımından da çok yanlış kabul edilmektedir. 1966 tarihli kanundan önce dahi Fransız Yargıtayı sebepsiz olarak, kendiliğinden, göreve son verme aleyhine karar vermişti ve bu nedenle genel kurul tarafından serbestçe denetçilerin görevlerine son verilemiyordu. Şayet burada bir vekâletten söz etmek gerekirse dahi bu, hiçbir zaman medeni hukuk anlamında bir "vekâlet" değildir. Hesap denetçiliği, yasa tarafından meydana getirilen hukuki bir kurumdur; hukuki bir yapının parçasıdır. Hesap denetçileri genel kurul tarafından atansalar dahi kendilerini seçenlere bağımlı değil, kanun gereği kendilerine verilmiş denetim görevinin sahibidirler. Yani, hukuki bakımdan ortaklığın görevlileridirler. Onlar genel kurul tarafından atansalar dahi bunu fevkalâde bir durum saymamak gerekir. Çünkü genel kurul denetçileri doğrudan seçmiyor, yürütme kurulu veya yönetim kurulu tarafından önerilen adaylar arasından bir atama yapıyor(147).

g. Hesap Denetçiliği Görevinin Niteliği
ve Kapsamı

aa. Genel Olarak

Denetçiler anonim ortaklığın parasal ve muhasebe ile ilgili işlemleri üzerinde devamlı bir denetim uygularlar(148). Bu amaçla ortaklığın defterlerini ve ortaklığa ait varlıkları inceleyerek, ortaklık hesaplarının kanunlara, sözleşme hükümlerine,

(147) ROBLLOT, agk., s.785; A.HIRSCH, agk., s.52.

(148) ROBLLOT, agk., s.793.

genel kabul görmüş muhasebe kurallarına uygunluğu ve güvenilirliğini ortaya koyabilmek için devamlı bir denetleme görevi yaparlar(149). Yani, hesapların doğruluğunu ve samimiliğini ortaya koymaya çalışırlar. Bununla beraber denetçiler, ortaklığın yönetimini denetlemekle görevli değildirler. Bu sebeble yönetimin işlerine her türlü müdahale onlara yasaklanmıştır(150).

Hesap denetçileri, özel bazı haller dışında kural olarak ortaklık yönetiminin işlerine karışmazlar. Yani, kanun ve ortaklık sözleşmesi hükümlerine aykırı hususlar dışında, yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilmiş işlemlerin ticaret hayatının gereklerine uygun olup olmadığı konusunda herhangi bir yargıda bulunamazlar. Fakat, sözkonusu işlemlerin ait oldukları hesaplara doğru olarak kayıt edilip edilmediklerini incelemek onların asli görevidir. Denetçiler, değerlemelerine esas olan belgelerin incelenmesi sırasında yapmış oldukları tesbitleri, özellikle de kayıtların usulüne uygun bir şekilde yani; zamanında düzenli bir biçimde ve aksamadan tutulup tutulmadığı konusunda yönetim kurulunun istediği bilgileri verecekler ve bu konulara ilişkin görüşlerini bildireceklerdir(151).

(149) ROBLLOT, agk., s.794.

(150) ROBLLOT, agk., s.793. Bu konuda bilgi için bkz.: Emmanuel Du PONTAVICE, "Le Principe de Non-Immixture des Commissaires aux Comptes dans la Gestion à L'Epreuve des Faits", Revue Des Sociétés, 91 e année, No.4, (Octobre-Décembre 1973), s.599 vd.

(151) FEUILLET, agk., s.107.

bb. Hesap Denetçilerinin Danışmanlık

Görevi

aaa. Hesap Denetçilerinin Kendiliklerinden

veya İstek Üzerine Görüş Bildirmesi

ve Ortaklık Yönetimini Yönlendirmesi

Organizasyon plânlarında muhasebe bölümüne ayrı bir birim olarak yer vermiş ve etkin bir iç denetim sistemi kurmuş olan büyük işletmelerin yöneticileri, ortaklık işlerinin görülmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizliklerin ve yasa ihlallerinin önlenebilmesi amacı ile istişari nitelikte bilgiler almak için genellikle ortaklık denetçilerine başvurmak eğilimini göstermektedirler. Böylece denetçilerin danışman olarak faaliyette bulunabilmek alışkanlığı yaratılmış olmakta ve dolayısı ile de denetçilerin danışmanlık hizmetlerinin alanı gittikçe genişlemektedir(152).

Danışmanlık yapmak ve ortaklık yöneticilerine yol göstermek alışkanlığına sahip olan denetçilerin bu nitelikleri artık yadırganmamaktadır. Kaldı ki, bir düzensizliğin(hatalı bir işlemir) veya suç teşkil eden bir fiilin denetçiler tarafından sonradan öğrenilmiş olması, ortaklık bakımından çok daha ağır ve eski hale getirilmesi güç sonuçların ortaya çıkmasına sebep olabilecektir. Böyle ağır bir durumun ortaya çıkmasına engel olmak ve bir işlem veya eylemin gerçekleştirilmesi sırasında ortaklık yönetimini hatalı, yanlış ve suç niteliği taşıyan

(152) PONTAVICE, agk., s.601.

bir iş yapmaktan alıkoymak için, denetçinin yol gösterici bir şekilde müdahalede bulunması ortaklığın yararına bir davranış olacaktır. Bir danışman olarak hareket etmesi halinde denetçinin şu hususlara dikkat etmesi gerekecektir(153).

- 1- Bir defa denetçi, ortaklık yönetiminin icraatını genel kurul karşısında eleştirerek değerlendiren bir eleştirmen gibi değil, hatalı ve yanlış bir takım işlerin yapılmasını önlemek maksadı ile hareket eden bir danışman gibi davranacaktır.
- 2- Denetçi bir danışman olarak sunacağı görüş ve düşüncelerini açıklamak yoluna gitmeyecektir.

Şu hususu da ifade edelim ki, hesap denetçileri, üyelerinin çoğunluğu yeterli bir bilgi düzeyine sahip olmayan genel kurul karşısında, verdikleri bilgilerin anlaşılıp anlaşılmaması bakımından, oldukça kuşkulu ve rahatsız olmalarına rağmen; belli bir mesleki eğitimden geçmiş olan ortaklık yöneticileri, denetçilerin kendilerine vereceği bilgi ve öğütleri daha kolaylıkla anlayabilecek ve uygulayabilecek durumdadırlar. Müsterek bir bilgi ve kültür temelinde dayalı olarak mesleklerini uyguladıkları gözönüne alınacak olursa, denetçilerin, yöneticiler karşısında danışmanlık rolünü daha kolay ve rahat bir şekilde yerine getirmekte oldukları söylenebilir. Tatbikatta daha çok, tasar-

(153) PONTAVICE, agk., s.602.

lanan bir işin yapılması veya işletmenin yeniden düzenlenmesi sırasında ortaya çıkan problemleri çözmek, muhasebeye ve mali konulara ilişkin görüşlerini almak üzere hesap denetçilerine başvurulmaktadır(154).

bbb. Denetçilerin Kanun Gereği Görüşlerini
Bildirmek Zorunda Oldukları Haller

Bu hallerin neler olduğu 1966 tarihli kanunun 230.maddesinde açıklanmış bulunuyor(155). Hesap denetçilerine geniş ölçüde, ortaklık yönetimine karşı görüşlerini bildirme imkânı veren bu madde hükmüne göre: Hesap denetçileri aşağıdaki hallerde, yönetim kuruluna veya yürütme kuruluna ve gözetim kuruluna bilgi vermekle yükümlüdürler:

- 1- Hesap denetçileri yaptıkları denetimlerin ve incelemelerin neticeleri ile değişik zamanlarda sondaaj şeklinde yaptıkları denetlemelerin neticelerini;
- 2- Bilanço kalemlerinin ve diğer muhasebe belgelerinin düzenlenmesi maksadı ile; bu belgeler üzerinde, uygun gördükleri her türlü değerlendirme yöntemini kullanarak yaptıkları incelemeler sırasında, belirledikleri değişik tekliflerini;

(154) PONTAVICE, agk., s.602.

(155) PONTAVICE, agk., s.603; CHASSERY, agk., s.465. Ayrıca bkz.: Code de Commerce, s.957; HEMARD/TERRE/MABILAT, agk., C.II, s.797.

- 3- Denetimleri sırasında ortaya çıkardıkları düzensizlikleri ve yanlışlıkları;
- 4- En son inceleme konusu olan hesap dönemi sonuçları ile daha önceki hesap dönemlerine ait sonuçların karşılaştırılmasından elde edilen düzeltmeleri ve gözlemlerinin sonuçlarını bildireceklerdir".

ccc. Hesap Denetçilerinin Danışmanlık

Görevinin Sınırları

Fransız hukukunda hesap denetçilerine, yöneticiler karşısında bağımsızlıklarını kaybetmelerine yol açmayacak şekilde görüşlerini bildirmek ve danışmanlık yapmak yetkisinin verilmiş olduğu genellikle kabul edilmektedir(156). Bu yetkinin sınırları ise şu şekilde belirtilmiştir(157):

- 1- Bildirilen görüşler ve verilen öğütler doğrudan doğruya denetim görevleriyle ilgili olmak gerekir.
- 2- Hesap denetçisi ortaklığın devamlı danışmanı durumunda olmamalı, görüş ve düşüncelerini bir raslantı sonucu vermiş olmalıdır.
- 3- Hesap denetçisi tesadüfen ve bir defaya mahsus olmak üzere yerine getirilmiş olduğu bu danışmanlık hizmeti için ayrıca bir ücret talep edemez. Hesap denetçisi görüş ve düşüncelerini normal denetçilik görevinin sınırları içinde bildirmiş sayılır.

(156) PONTAVICE, agk., s.607; CONTIN, agk., s.215; CRUEGE, agk., s.431 vd.

(157) PONTAVICE, agk., s.607.

cc. Hesap Denetçilerinin Ortaklık Yönetiminin
İşlerini Değerlendirmek Görevi

Hesap denetçilerinin ortaklık yönetiminin işlerine karış-
mıyacağına ve yönetimin işlerini değerlendiremeyeceğine dair
kural ki buna, genel olarak, "ortaklık yönetiminin işlerine
karışmama kuralı" (le principe de non immixtion dans la ges-
tion) adı verilmektedir. Bu kural 1966 tarihli kanunun 228.
maddesinin 2.fıkrasında düzenlenmiş bulunuyor(158). Yalnız
bu hükmü, hesap denetçilerinin görevlerini, ortaklık hesapla-
rının denetimi görevinin sınırlarını aşacak şekilde genişleten
aynı kanunun bir dizi hükmüyle bağdaştırmanın çok zor olduğu
ifade edilmektedir(159). Şöyle ki: 24 Temmuz 1966 tarihli

(158) CONTIN, agk., s.210. 24 Temmuz 1966 tarihli kanununun
Ocak 1969 tarih ve 69-12 sayılı kanunla değişik 228.
maddesinin 2.fıkrası için bkz.: Codé de Commerce,
s.957.

(159) CONTIN, agk., s.213. Bu konuda Fransız doktrinde tam
bir fikir birliğinin olduğu söylenemez. Bir kısım yazar-
lar, hesap denetçisinin denetim görevlerinin yaygınlaş-
masından, genişlemesinden ve hesapların denetimine ek
olarak yönetimin işlerini değerlendirebilmek yetkisine
sahip olduklarından bahsederken(GUYON/COQUERREAU, agk.,
s.179,185 vd.; CONTIN, agk., s.209 vd.; CRUEGE, agk.,
s.441 vd.); diğer bir kısım yazarlar ise, hesap denet-
çisinin genel olarak sadece, ortaklığın mali işlemleri
ve durumu konusunda değerlendirme yetkisine sahip bulundu-
klarını; bunun dışında kanunun sınırı içinde kalarak ./.

kanunun 228.maddesinin 2.fıkrasının son cümlesine göre, denetçiler, "...yönetim kurulu veya yürütme kurulu raporlarında ve ortaklığın mali durumu ve hesapları hakkında pay sahiplerine açıklanan belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenirliğini incelemekle görevlidir", Denetçinin, hesapları incelemeden "ortaklığın hesapları hakkında ortaklara verilen bilgilerin doğruluğunu anlaması" imkansız olduğu gibi, aynı şekilde, ortaklığın mali durumunu değerlendirmeden "ortaklığın mali durumu hakkında verilecek bilgilerin doğruluğunu onaylamak" da bir ham hayal olabilir(160).

Hesap denetçisine genel olarak, ortaklık yönetimini değerlendirmeye imkanı veren bir diğer husus da, 24 Temmuz 1966 tarihli kanunun 158.maddesinde düzenlenmiş olan, hesap denetçilerinin pay sahipleri genel kurulunu toplantıya çağırma görevi ile ilgilidir. Gerçekten de ortaklık yönetimini değerlendirmeden bu görevin nasıl yerine getirilebileceği sorulabilir(161).

değerleme yetkisine sahip olabileceklerini fakat, hiç bir surette yönetim kurulunun takdir hakkını ortadan kaldıracak şekilde onun yerine geçerek işlerin değerlendirmesini yapamayacaklarını; aksi takdirde, bu durumun yetkinin kötüye kullanılması ve yönetime karışma olacağını savunmaktadırlar. Bilgi için bkz.: PONTA-VİCE, agk., s.612 vd.

(160) CONTIN, agk., s.441 vd.

(161) CONTIN, agk., s.214; CRUEGE, agk., s.439,441 vd.

İ k i n c i K ı s ı m

AVRUPA TİPİ ANONİM ORTAKLIK İÇİN

ÖNERİLEN ESASLAR

7. GENEL OLARAK

Avrupa ortak pazarının kurulması, ticaret ortaklıklar bakımından birtakım ekonomik ve hukuki problemin de doğmasına sebep olmuştur(162). Ortak pazar ülkelerinde yürürlükte olan kanunların farklılığından kaynaklanan zorlukları ve bu farklı kanunları süratli bir şekilde birleştirmenin imkânsızlığı karşısında; milli ortaklıklar yanında faal olarak yer alabilecek ve üye devletlerin tümünde doğrudan doğruya uygulanabilme imkânına sahip, kendine özgü kuralları olan tek bir ortaklık tipi ortaya konması gerekmiştir(163).

(162) Akar ÖÇAL, Avrupa Tipi Ticaret Şirketleri Üzerine, (EİTİA Yay.No.50, Avr.Ekn.Top.Ens.Yay.No.2, Ankara,1968), s.3. Bu konuda daha geniş bilgi için bkz.: ÖÇAL, agk., s.3 vd.

(163) LEMUNIER, agk., s.T/1. Avrupa Ekonomik Topluluğunda anonim ortaklıklar hukukunun birleştirilmesi konusu ve yapılan çalışmalar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Yaşar KARAYALÇIN, "Anonim Şirketler Hukukunun Birleştirilmesi ve Sınıfları", BATIDER, C.VIII, sa.1(Haziran 1975), s.131 vd.; Akar ÖÇAL, "Avrupa Tipi Anonim Şirket için Öngörülen Denetleme Esasları", İktisat ve Maliye, C.VII, sa.8(Kasım 1970), s.346 vd.

Anonim ortaklıkların denetlenmesi bakımından iki grup ülke ve iki büyük hukuk sisteminin bulunması, Avrupa Ekonomik Topluluğunda anonim ortaklıkların yapısının ahenkleştirilmesi bakımından karşılaşılan en önemli sorunlardan birini teşkil etmiştir(164).

Avrupa tipi anonim ortaklığın iç örgüt yapısı ve yetkilerin ortaklığın değişik organları arasında paylaştırılması; yönetim, yönetimin ortaklık adına gözetimi ve hesapların denetimi yetkilerinin birbirinden ayrılması meselesini düzenlenirken ikili sistem ile klasik sistem arasındaki tercih; çok etkili ve devamlı bir gözetim ve denetime imkân veren "ikili sistem" lehine yapılmış bulunuyor(165). Gerçekten de "Avrupa Tipi Anonim Ortaklık Statüsü"(166) nün genel gerekçesinde bu konuda şu görüşe yer verilmiştir: "Uyanık bir gözetimin güvencesi altında etkili bir yönetim ortaya koyabilmek için, Avrupa Tipi Anonim Ortaklık, sorumlulukları açıkca birbirinden ayrılmış

-
- (164) COTTE, agk., s.86. Avrupa Ekonomik Topluluğu içinde hukukun birleştirilmesine ilişkin teknikler konusunda bilgi için bkz.: Ergun ÖZSUNAY, "AET'de hukukların koordinasyonu, uyumlaştırılması, denkleştirilmesi ve topluluk hukukunun belirgin özellikleri", Birinci Avrupa Hukuk Haftası, İstanbul, 1979, s.53 vd.
- (165) Proposition d'un Statut des Sociétés Anonymes Européennes, Supplément au Bulletin 8/1970 des Communautés Européennes (Supplément 8/1970), Bruxelles, 1970, s.51.
- (166) Statut des Sociétés Anonymes Européennes, Bulletin des Communautés Européennes (Supplément 4/75), s.17 vd.

organlardan meydana gelen bir sistemle donatılmış; bu amacı sağlayabilmek için ise, gözetim kurulunun denetimi altında ve üyeleri gözetim kurulu tarafından seçilen bir yürütme kurulu öngörülmüştür(167).

Görülüyor ki, Avrupa tipi anonim ortaklıkta yetkiler birbirinden çok farklı özelliklere sahip üç ayrı organ arasında paylaştırılmış bulunuyor: Yönetim organı yürütme kuruludur. Ortaklık işlerinin gidişini devamlı bir şekilde gözetlemek ve denetlemek ise gözetim kuruluna aittir(168). Yıllık hesapların ve yürütme kurulu raporunun değerlendirilmesi ise, statünün 203.maddesinin 1.fıkrasına göre; bağımsız ve kendi sorumluluğu altında hareket eden bir hesap denetçisine bırakılmıştır(169).

Avrupa tipi anonim ortaklık konusunda yönergeler yoluyla yapılan çalışmalar(170) ve "Avrupa Tipi Anonim Ortaklık Statüsü

(167) Supplément 4/75, s.14 vd.

(168) Supplément 8/1970, s.51.

(169) Supplément 4/75, s.90.

(170) Avrupa ekonomik topluluğu komisyonu, 24 Haziran 1970 de, Avrupa tipi anonim şirketin kurulmasına ilişkin bir tüzük önerisini kabul etmiş ve bunu 30 Haziran 1970 günü konseye sunmuştur. Bu yönerge önerisinde yer alan denetlemeye ilişkin esaslar konusunda geniş bir inceleme için bkz.: ÖÇAL, "Avrupa Tipi Anonim....", s.346 vd. Bu tüzük önerisini takiben komisyon tarafından bir seri yönerge (directive) önerisi kabul edilmiş ve bunlar zaman zaman değişikliğe uğratılmıştır. Kabul edilişlerindeki sıraya göre konumuzla ilgili yönerge önerilerini şu şekilde sıralamak mümkündür: Sermaye ortaklıklarının yıllık hesaplarına ilişkin 10 Kasım 1971 tarihli dördüncü yönerge önerisi(bkz.: Supplément 7/71); Anonim ortakların kuruluşu ile ilgili 9 Ekim 1972 de konseye sunulan beşinci yönerge önerisi(bkz.: Supplément 10/72); 26 Şubat 1974 tarihinde konseye sunulan "Değişik Dördüncü Sermaye Önerisi" bkz.: Supplément 6/74).

"Tüzük Değişiklik Önerisi" (171) nin, çağdaş Avrupa hukukunun bu alandaki son gelişme çizgisini yansıttığını söyleyebiliriz. Avrupa hukuk birikiminin ve hukuk tecrübesinin bir terkibi diyebileceğimiz sözkonusu metinlerde yer alan Avrupa tipi anonim ortaklığın denetlenmesine ilişkin esasları ana hatlarıyla belirlemeye çalışacağız (172).

II. GÖZETİM KURULU

A. Kuruluşu

Gözetim kurulunun üçte biri pay sahiplerinin temsilcilerinden, üçte biri ortaklıkta çalışan işgörenlerin temsilcilerinden, üçte biri de bu iki grup üyenin seçeceği kimselerden meydana gelir (TDÖ.m.74 a/b.1) (173). Sadece gerçek kişiler gözetim kurulu üyesi olabilirler (TDÖ.m.74/b.1) (174). Gözetim kurulu üyelerinin sayısı ortaklık sözleşmesi ile belirlenir. Bu sayı, üç bölüne-

(171) Bundan sonra kısaca "Tüzük Değişiklik Önerisi" (TDÖ) olarak isimlendirilecektir. Bkz.: Supplément 4/75.

(172) Bu konuda bilgi için ayrıca bkz.: Ergun ÖZSUNAY, "AET'de Ortaklıklar Hukukunun Uyumlaştırılması Amacıyla Üzerinde Çalışmakta Olan Yönergeler", *İktisat ve Maliye*, C.XVI, sa.10 (Ocak, 1980), s.418 vd.; Pierre FEUILLET, "Le Projet de Huitieme Directive de la Commission des Communautés Européennes et le Commissariat aux Comptes", *Revue des Sociétés Journal des Sociétés*, 97^e année, No: 1, (Janvier Mars 1979), s.47.

(173) Supplément 4/75, s.45.

(174) Supplément 4/75, s.45.

yıllık hesaplarla ilgili olarak, belirtilmesi gereken itiraz konusu hususlar var ise, o takdirde, ya zorunlu olarak bir çekince(ihtirazi kayıt) koymak suretiyle onama belgesini verecek veya onama belgesi vermekten tamamen kaçınacaktır(TDÖ.m.207/b.2) (194).

Ü ç ü n c ü K ı s ı m

T Ü R K H U K U K U N D A U Y G U L A N A N E S A S L A R

I. GENEL OLARAK

Türk Ticaret Kanununda anonim ortaklıkların denetlenmesi bakımından getirilen esasların hangi sistem içinde değerlendirilmesi gerektiği konusunda bir karar vermeden önce, bu konuya ilişkin düzenlemenin ne olduğunu ortaya koymakta yarar olduğu düşüncesindeyiz.

Anonim ortaklıklarda, yönetim kurulu ve genel kuruldan başka, kanun gereği bulunması zorunlu organlardan biri de denetim organıdır. Anonim ortaklık, bir kişiden ibaret olduğu

(194) Supplément 4/75, s.92.

zaman "denetçi" (murakıp); birden fazla sayıda denetçiden meydana geldiği takdirde "denetleme kurulu", "denetim kurulu", "denetçiler" veya "denetçiler kurulu" adı verilen bir organ tarafından denetlenir(195).

II. DENETÇİLERİN SEÇİMİ VE SAYISI

Anonim ortaklıklarda denetçi sayısının en az bir, en çok beş olacağı kanunda açıklanmış, ayrıca birden çok sayıdaki denetçilerin bir kurul(heyet) teşkil edeceği de bildirilmiştir(TTK.m.347/I).

Ticaret Kanunumuza göre, denetçilerin seçimi ortaklığın kuruluşu sırasında ve kuruluştan sonra olmak üzere iki ayrı zamanda sözkonusu olabilmekte ve bu farklı seçim zamanlarına göre özellik arz etmektedir.

Anonim ortaklığın kuruluşu sırasında denetçilerin seçimi bakımından iki farklı kuruluş biçimini dikkate almak gerekmektedir: Anı kuruluş sırasında denetçiler doğrudan doğruya anonim ortaklık ana sözleşmesi ile seçilmekte; tedrici kuruluş halinde ise denetçileri seçme görevi kuruluş genel kuruluna aittir bulunmaktadır.

Ortaklığın kuruluşunu tamamlamasından sonra ise denetçilerin seçimi kural olarak, bir karar organı niteliğinde olan genel kurula aittir(TTK.m.347/II).

(195) ÇEVİK, agk., s.720; DOMANIÇ, agk., s.677; Yılmaz ULUSOY, Mukayeseli Sermaye Şirketleri, Ankara, 1974, s.247; Ahmet Edib KUŞDEMİROĞLU, "Anonim Ortaklıklarda Denetim Organları", İstanbul Ticaret Odası Mecmuası, sa.7-9, 1975, s.31.

Anonim ortaklıkta denetçiler birden fazla olupta, bunlardan birisinin Ticaret Kanunumuzun 351.maddesinde açıklanan hallerden(196) birinin ortaya çıkması ile görevden ayrılması halinde, diğer denetçiler kurul halinde toplanarak, genel kurulun ilk toplantısına kadar görev yapmak üzere bir başkasını denetçi seçerler(197).

Denetçi bir kişideh ibaret olupta, bunun, TTK.m.351 de belirtilen hallerden biri gereğince denetçilik sıfatı sona ererse, genel kurulun ilk toplantısına kadar görev yapmak üzere, pay sahiplerinden birinin veya yönetim kurulu üyelerinden birinin talebi üzerine ortaklık merkezinin bulunduğu yer mahkemesince bir denetçi atanır(198).

Ticaret Kanunumuzun 348.maddesinin 1.fıkrası, genel kurulun belli bazı konuların araştırılıp incelenmesi için lüzum gördüğü takdirde özel denetçi seçebileceğini bildirmekte; aynı maddenin 2 ve 3.fıkralarında ise, azınlık pay sahiplerinin özel denetçi tayin ettirebilmek hakkından yararlanmalarına ilişkin şartları sıralamaktadır. Buna göre: Genel kurulun toplantı vaktinden en az altı ay öncesinden ortaklık sermayesinin en az onda birine sahip olan pay sahipleri, son iki yıl içinde ortaklığın kuruluşuna ve yönetim işlerine ilişkin bir suistimalin

(196) "Bir murakibin; ölümü çekilmesi, bir mâniden dolayı vazifelerini yapamayacak halde bulunması, iflâsı veya hacir altına alınması gibi bir sebeple vazifelerinin sona ermesi ve ağır hapis cezasıyla veya sahtekârlık emniyeti suistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkûmiyeti halinde..." (TTK.m.351, c.1).

(197) İMREGÜN, agk., s.202.

(198) İMREGÜN, agk., s.203.

gerçekleşmiş olduğunu veya kanun yahut ortaklık sözleşmesi hükümlerine önemli bir surette aykırı hareket edildiğini iddia ettikleri takdirde, bunları veya bilançonun gerçekliğini araştırmak için özel denetçiler atanmasını genel kuruldan istiyebilirler. Bu talep genel kurulca reddolunduğu takdirde, bazı şartları(199), önceden yerine getirmiş olmak kaydıyla, özel denetçi tayin etmesi için mahkemeye başvurabilirler(200).

Ayrıca Ticaret Kanunumuzun 275.maddesinde düzenlenmiş olan değişik bir denetçi atama şeklinden de bahsetmek yerinde olur. Kamu'nun ortaklık denetimine doğrudan doğruya katılmasının bir uygulaması olarak kargımıza çıkan bu düzenlemeye göre: Ortaklıkta pay sahibi olmasa dahi, devlet, vilayet ve belediye gibi kamu tüzel kişileri, anonim ortaklığın konusu kamu hizmeti ile ilgili olmak ve sözleşmede bu yolda bir hüküm bulunmak kaydıyla bir denetçi atayabileceklerdir(201).

III. DENETÇİLERİN GÖREV SÜRESİ

Ticaret Kanunumuzun 347.maddesinin 2.fıkrası denetçilerin "ilk defa bir yıl için kuruluş umumî heyeti ve sonradan en çok üç yıl için" genel kurulca seçileceğini öngörmektedir.

(199) "...lüzumlu masrafları peşin ödemek, dava neticesine kadar merhun kalmak üzere sahip oldukları pay senetlerini mutabakat bir bankaya tevdi etmek şartıyla..."(TTK.m.348/II).

(200) İMREGÜN, agk., s.203. Bilgi için bkz.: Yılmaz TUNCAY, "Anonim Şirketlerde Hususi Murakıp Tayini", İstanbul Barosu Dergisi, Yıl:48, sa.11-12, 1974, s.737 vd.; DOMANIÇ, agk., s.696 vd.

(201) İMREGÜN, agk., s.14 vd.; 203.

Böylece ilk denetçilerin görev süreleri ile sonradan göreve gelecek denetçilerin görev süreleri arasında bir ayırım yapılmış olmaktadır(202). Böyle bir fark yaratılmasındaki ilk amaç, kurucuların şirket organlarının seçimindeki tesirlerini azaltmaktır(203). Ayrıca kanun koyucunun, kısa bir süre öngörmek suretiyle, istisnai durumdan normal uygulama olan genel kurulca denetçi seçimine bir an önce geçilmesini sağlamak istediği düşüncesi haklı olarak ortaya çıkmaktadır(204). Bu konuda bir başka düşünce de kanun koyucunun, kuruluş sırasında, denetçilerin işlerine müdahale etmek istiycek yöneticilerin var olanı güvence altına almak istemiş olmasıdır(205).

Tedrici kuruluş bakımından ilk denetçilerin görev süresi konusunda kanun hükmü açıktır ve Ticaret Kanunumuzun 347.maddesinin 2.fıkrası, ilk denetçilerin kuruluş genel kurulu tarafından bir yıl için seçileceğini ifade etmektedir. Ani kurulda, esas sözleşme ile tesbit edilen ilk denetçilerin görev süreleri hakkında kanunda bir hüküm yoktur. Genellikle, ani kurulda da ortaklık sözleşmesince belirlenecek sürenin bir yıl olması gerektiği ifade edilmektedir. ~~Bizce~~ de bu düşünce doğrudur.

(202) Akar ÖÇAL, "Anonim Şirketlerde İlk Denetçilerin Görev Süresi", ESADER, C.xii, sa.2(Haziran 1976) , s.366.

(203) A.HIRSCH, agk., s.65; ÖÇAL, agk., s.366.

(204) ÖÇAL, agk., s.366.

(205) A.HIRSCH, agk., s.65.

Çünkü, tedrici kuruluştaki bir yıllık bir süre öngören kanun koyucu, böyle bir sınırlamayı mantıken ani kuruluş içinde getirmeliydi; zira orada ileri sürülen gerekçeler aynen burası içinde geçerlidir(206).

Doktrinde bir yıllık süreden neyin anlaşılması gerektiği konusunda tam bir fikir birliği bulunmamaktadır. Bu bakımdan iki farklı zaman dilimini ayırt etmek gerekir: Birincisi, kural olarak, tam tamına bir sene(takvim yılı) olarak sözleşme tarafından belirlenen ve denetçilerin faaliyetlerini sürdürdükleri ortaklığın hesap dönemi; ikincisi, iki olağan kurul toplantısı arasında kalan, denetçilerin denetim görevlerini tamamlamalarına kadar geçen zaman dilimi(207).

İsviçre doktrininde hakim olan görüşe göre ki bu, aynı zamanda Federal Mahkemenin de görüşüdür. Denetçilerin görev süresi her zaman 365 gün değildir. Sene, iki olağan genel kurul toplantısı arasında geçen zaman dilimi olarak anlaşılmalıdır. Bu anlamda bir takvim yılı aşan bir süreyi de kapsayabilir(208).

Türk doktrininde ÖÇAL, "gerek sürenin azaltılmasındaki amaç gerek kesin süre öngörmenin ortaya çıkarabileceği hukuki sorunlar(209) nazara alınır, en iyi yol, ilk denetçilerin

(206) ÖÇAL, agk., s.368 ve dipnot: 30.

(207) A.HIRSCH, agk., s.66.

(208) A.HIRSCH, agk., s.66; STEIGER, agk., s.332.

(209) Ticaret Kanunumuzun 435/I mad. göre, kanunen lüzumlu organları olmayan anonim ortaklıkların feshi istenebilir.

ilk olağan genel kurula kadar görev yapmalarına imkân verecek olan yoldur. Olağan genel kurullar her hesap devresinin sonundan itibaren üç ay içinde ve en az yılda bir kere toplanacağından(TTK.m.364/I), ilk denetçilerin görev süreleri, bu tür düzenlemede, çok uzun da olmayacaktır...." demektedir(210). DOMANIÇ ise, "Burada sözü edilen, yıl her zaman takvim yılı olmayıp, TK.72/3, 364/2 ile VUK.174 manasında oniki aylık iş yılıdır. Bu nedenle ilk denetçilerin görev süresi, şirketin tescil tarihinden itibaren ilk iş yılının sonuna kadar olan devreyi kapsar(...). Kanuni durum yukarıdaki şekilde olduğu halde, uygulamada denetçiler, iş yılının sonundan itibaren, genel kurul toplantısına kadar geçen sürede de görevli sayılmakta ve bu uygulama bazen bir veya azami üç yıllık süreyi aşmaktadır" görüşüne yer vermiştir(211).

İfade edilen bu görüşler ve denetleme görevinin sürekli olma niteliği ile ilgili olarak ortaya koyduğumuz açıklamalar(212) çerçevesinde; ilk denetçilerin görev süresinin ilk olağan genel kurul toplantısına kadar uzatılmasının daha gerçekçi ve uygun bir çözüm olacağı ve kanunumuz bakımından da bu çözümün benimsenebileceğini söyleyebiliriz.

(210) ÖÇAL, agk., s.367.

(211) DOMANIÇ, agk., s.680.

(212) Bkz.: Bu çalışma B.II, s.125 vd.

İlk denetçiler için öngörülen bir yıllık süre dışında, ortaklığın faaliyet dönemi içinde, denetçilerin genel kurul tarafından seçilmesi halinde ise, kanunda öngörülen azami üç yıllık görev süresine itibar etmek(213) ve sözleşmede daha kısa bir görev süresi öngörülmemişse, denetçilerin yasanın izin verdiği en uzun süre için seçildiklerini düşünmek doğru olur. Gerçekten de bir ortaklıkta denetim, denetçinin aynı ortaklıkta çok uzun bir süre görevde kalması ve böylece hem ortaklık örgütüne ve hem de muhasebe sistemine tam bir yakınlık kazanması ölçüsünde, başarılı bir şekilde gerçekleştirme imkânına kavuşabilir(214).

IV. DENETLEME GÖREVİNİN SÜREKLİ OLMA ÖZELLİĞİ

Anonim ortaklıklarda genel kurulun belli dönemlerde veya gerektiğinde, olağan veya olağanüstü toplanarak görev yapan geçici bir organ niteliğinde olması, genel kurul adına ortaklık yönetimini ve işlemlerini denetlemekle görevli daimi bir organın varlığını zorunlu kılmıştır. Bu sebeple denetleme organı yasal olarak varlığı zorunlu ve devamlı(daimi) olarak görev yapan bir ortaklık organıdır(TTK.m.347/I, 435) (215).

(213) Ticaret Kanunumuz 347.maddesinin 2.fıkrası bu süreyi üç yıl olarak belirlemiş bulunmaktadır.

(214) A.HIRSCH, agk., s.66.

(215) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.321; İMREĞÜN, agk., s.201.

Denetleme organı tarafından yerine getirilen görevler nitelikleri bakımından bir süreklilik arzederler. Bu süreklilik, ortaklığın kuruluşundan başlayarak bütün bir hayat seyri boyunca devam eden denetim işlemlerinin yerine getirilmesinde bir kesintinin veya ara vermenin sözkonusu olmayacağı anlamını taşıdığı gibi; birbirinden bağımsız ve ayrı birer zaman dilimi olarak kabul edilen her hesap dönemi içinde yerine getirilmesi gereken görevler bakımından da bir kesintinin olmaması anlamını taşır. Böylece, hernekadar denetim görevleri ile ilgili işlemler belirli zaman aralıkları ile yerine getirilmek suretiyle birbirinden ayrılmış olsa bile, birbirini tamamlar şekilde gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Ticaret Kanunumuz, ister ani kuruluş(TTK.m.303/II, 289/b.5), ister tedrici kuruluş bakımından olsun(TTK.m.289/b.5, 290/I) ortaklığın tüzel kişilik kazanabilmesi için denetleme organının teşkil edilmiş olmasını, yani ilk denetçilerin seçilerek belirlenmesini istemektedir(216). Ani kuruluş bakımından ilk denetçilerin ortaklık sözleşmesi ile belirlenmiş olması gerektiği gibi(TTK.m.279/II, b.6; m.303/II, b.5); tedrici kuruluş bakımından da kurucular tarafından, ortaklık sözleşmesi ile belirlenmemişse en geç kuruluş genel kurulu tarafından seçilerek belirlenmesi gerekmektedir(TTK.m.289/b.5, 290). Bu açıklamalar da göstermektedir ki, denetleme organı, ortaklığın tüzel kişilik kazanmasından önce var olması gereken bir

(216) KUŞDEMİROĞLU, agk., s.31; HALİL ARSLANLI, Anonim Şirketler, CII-II, İstanbul, 1960, s.237.

organdır. Denetçilerin bir organ olarak hukuken var olabilmesi ortaklığın tüzel kişilik kazanmasına bağlı olmakla beraber, görevlerinin başlaması anı ve yetkileri, çok önceden yapılmış işlemlerin denetlenmesine kadar gidebilmektedir. Bu sebeple Ticaret Kanunumuzun 308.maddesinde "İlk...murakıplar, şirketin kurulmasında yolsuzluk vâki olup olmadığını incelemekle mükelleftirler" hükmü getirilmiştir(217). Bu maddenin açık hükmü gereğince denetçiler, atanmalarından önceki zamanlara ait birtakım işlemlerin incelenmesi görevi ile yükümlü kılınmışlardır. Denetleme görevinin yerine getirilmesinde kurucular tarafından yapılan ilk kuruluş işlemlerinin incelenmesinden başlayarak(TTK.m.301/II,III; 308), ortaklık yaşamının her anının içine alan ve tasfiye işlemlerinin bitirilerek ortaklığın sona ermesine kadar devam eden(TTK.m.353/b.7) bir süreklilik vardır.

Ayrıca denetçiler aralıksız bütün bir hesap yılı boyunca görevlerini sürdüreceklidir. Kanunumuz sürekli denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesi için, özel nitelikte bazı denetim görevlerinin yerine getirilmesi bakımından, öngörülen sürelerle uyulmasını istemektedir. Böylece kanun koyucu, her denetim işleminin belli süreler içersinde yapılmasını veya tekrar edilmesini sağlamaya çalışmaktadır.

(217) Bkz.: Bu çalışma B.III, s.138 vd.

V. DENETÇİLERİN GÖREVLERİNİ YERİNE GETİRME BİÇİMİ

Ticaret Kanunumuzun 347.maddesinin 1.fıkrasında, "bir-
den çok olan murakıplar bir heyet teşkil ederler" denmiş olma-
sına rağmen kanunumuz, bir çok konuda, özellikle, anonim or-
taklık yönetiminin gözetimine ilişkin konularda bu kuralın
dışına çıkmıştır. Kanunumuzun sistemi bakımından, sözü edilen
birlikte hareket kuralı sadece, kanunumuzda açıkca öngörülmüş
olan hallerde uygulanabilecek istisnai bir kural haline gel-
miş bulunmaktadır(218):

Kanun koyucu, Ticaret Kanunumuzun anonim ortaklıkların
denetimi ve denetçilerin görevleri konusunda getirmiş olduğu
düzenlemeler bakımından farklı kaynaklardan yararlanmıştır.
Ortaklık yönetiminin denetlenmesine ilişkin 353.maddenin kay-
nağı eski ticaret kanunumuzun(219) 354.maddesidir ve o da
İtalyan Medeni Kanunundan iktibas edilmiştir. Denetçilerin
ortaklığın hal ve durumu, ortaklık hesapları ve yönetim kuru-
lunun faaliyetleri hakkında bir rapor vermelerini gerektiren
Ticaret Kanunumuzun 354.maddesi ise, İsviçre Medeni Kanunundan
alınmıştır(220). Bu iki maddenin alınmış olduğu ülkelerin her
ikisi de klasik sistemi benimsemiş olmalarına rağmen, denetim
konusunda kabul etmiş oldukları esaslar farklı bulunmaktadır.

(218) Ekz.: İREĞÜN, agk., s.207 vr.; ARSLANLI, agk., C.II.III,
s.242 vd.

(219) 29.5.1926 Tarih ve 865 sayılı kanun. R.G.No: 406,413,584,
5103(düzeltilmeler).

(220) ARSLANLI, agk., s.243 dipnot: 59.

İsviçre hukukunda denetçiler sadece hesapların incelenmesi ile görevlidirler ve genel olarak yönetimi denetlemek görevleri yoktur. Denetçiler genellikle hesapların kapanmasından sonra göreve başlarlar(221).

İtalyan sisteminde ise, denetçiler kurulu veya her denetçi kişisel olarak her zaman ortaklık işlerini denetliyebilir ve ortaklık işlemlerini incelemek yetkisine sahiptir. Ayrıca, yöneticilerden ortaklık işlerinin gidişi ve belirli bir ticari işlem hakkında bilgi alabilirler. Bu sebeple de denetçiler yönetim kurulu toplantılarını izlemekle yükümlü kılınmışlardır(222).

Ortaklık yönetiminin denetlenmesi bakımından yapılacak bir incelemede mehz İtl.M.K.nun getirmiş olduğu çözüm bizim için önem kazanmaktadır. İtl.M.K., denetleme organının görevleri bakımından "karma" (kümülatif) sistemi kabul etmiş bulunuyor. Buna göre, İtalyan sistemi, ortaklık yönetiminin ve hesaplarının aynı kişiler tarafından ve bütün bir hesap dönemi boyunca denetlenmesine imkân vermektedir. Ayrıca İtalyan hukukunda denetçiler kurulunun en az üç ayda bir defa toplanarak denetimle ilgili görevlerini yerine getirmesi gerekmektedir.

(221) Bkz.: Bu çalışma B.II, s.61 vd.

(222) Bkz.: Bu çalışma B.II, s.72 vd.

Yönetimin gözetimine ilişkin görevler bakımından ise her denetçi tek tek ve kişisel olarak da görevli kılınmıştır(223). Kanun koyucumuz böyle bir açıklamaya yer vermemekle beraber, bazı denetim görevlerinin belli sürelerle yerine getirilmesini öngörmüştür(224). Belirli sürelerle uyularak yerine getirilmesi gereken denetim görevlerinin, İtalyan Hukukunda olduğu gibi, kurul halinde yerine getirilmesi mümkün olduğu gibi, denetim kurulu üyeleri arasında yapılacak bir iş bölümü çerçevesinde, bir veya birden fazla denetçinin katılmasıyla gerçekleştirilmesi de mümkün görünmektedir. Bu görevlerin, ortaklık yönetimini gözetim görevinin bir gereği ve uzantısı olarak değerlendirilmesi halinde ise, denetçilerden her biri tarafından ve diğer denetçilerden bağımsız olarak, herhangi bir zamanda yerine getirilmesi mümkün olabilecektir. Böyle bir uygulamanın ise, kanunumuzun ruhuna ve sistemine aykırı bir uygulama olmayacağı açıktır.

Bugün gelinmiş olan hukuki ve teorik gelişmeler karşısında, denetçilerin her konuda birlikte hareket edecekleri ve kurul halinde karar alacakları görüşünü kabul etmek sakıncalı bazı durumların ortaya çıkmasına elverişli görünmektedir(225). Kanunumuz bakımından kabul edilebilecek en uygun çözüm: Kurul halinde hareket

(223) Bkz.: Bu çalışma s. 63 vd. Genel kurulun olağanüstü olarak toplantıya çağırılması halinde, denetçilerin bireysel olarak hareket etmeleri gerektiği hususu, genellikle, İsviçre hukuk bilimi tarafından da benimsenmiş bulunmaktadır. Bu konuda bilgi için ayrıca bkz.: TEKİL, agk., s.339 vd.; dipnot: 27; Bu çalışması

(224) Bu görevlerin neler olduğu ve hangi süreler içinde yerine getirileceği Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 2,3 ve 4. fıkralarında belirtilmiştir. Bkz.: Bu çalışma B.III, s. 162 vd., 191 vd., 197.

(225) Bkz.: Bu çalışma B.III, s.235 vd.

etmek şeklindeki Ticaret Kanunumuzun 347.maddesinde yer alan kuralın sadece, kanunda açık olarak bu şekilde hareket edilmesini gerektiren hallerde uygulanması(226); bunun dışındaki konularda ise, her denetçiye bağımsız olarak hareket edebilme imkânının tanınmasıdır.

VI. DENETÇİ İLE ORTAKLIK ARASINDAKİ İLİŞKİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Ticaret Kanunumuz bu ilişkinin niteliğini ve türünü açıkça belirlememiştir. Türk doktrinde denetçi ile ortaklık arasında genellikle bir bösleşme(özel hukuk sözleşmesi) ilişkisi olduğu kabul edilmekle beraber, sözleşmenin türü konusunda yazarlar arasında görüş birliği yoktur.

Doktrinde yazarların çoğunluğu bu ilişkinin genellikle, "vekâlet" sözleşmesine dayanan bir hukuki ilişki olduğunu kabul etmekle beraber, taraflar arasında bir "hizmet" sözleşmesi ilişkisi olarak da kararlaştırılabileceğini ifade etmektedirler(227). DOMANIÇ ise burda bir vekâlet sözleşmesi değil, bir "hizmet" sözleşmesi ilişkisinin söz konusu olduğunu; fakat öncelikle bir "şirket" sözleşmesi ilişkisi olarak da düşünülmesi gerektiği savunmaktadır(228).

(226) Bu haller: Denetleme kurulu raporunun hazırlanması(TTK. 354) ve açık bulunan denetleme kurulu üyeliğine denetçi seçilmesi(TTK.m.351) hallerinden ibaret kalmaktadır. (ARSLANLI, agk., C.II-III, s.243).

(227) E.HİRS, agk., s.311; ARSLANLI, agk., C.II-III, s.242; İMREGÜN, agk., s.206; ANSAY, agk., s.166; ÇEVİK, agk., s.733.

(228) DOMANIÇ, agk., s.681.

Konunun hukuk tatbikatımız bakımından önem kazanması ve Yargıtay kararlarına konu olması ise, denetçilerin görevleriyle ilgili bir uyumsuzluk dolayısıyla ortaya çıkmamıştır. Denetçi ile anonim ortaklık arasındaki ilişkinin hukuki niteliği özellikle, anonim ortaklık denetçisinin Sosyal Sigortalar Kanunu(229) gereğince sigortalı sayılıp sayılmayacağı açısından tartışma konusu edilmiştir. Konuya bu açıdan bakan Yargıtay 9. ve 10.Hukuk Daireleri almış oldukları iki ayrı kararda(230) "hizmet" sözleşmesi görüşünü benimsemişlerdir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu ise, 9.Hukuk Dairesinin sözkonusu kararına karşı, ilk derece mahkemesinin direnmesi üzerine almış olduğu kararda(231) "...murakıp ile Anonim Şirket arasındaki ilişkinin vekâlet akti niteliğinde bulunmasına ve murakıbın ilişkini işverenin sürekli denetim ve gözetimi altında yapmaması itibariyle işçi olarak kabul edilemeyeceğine...." karar vermiştir.

Açıkça görülmektedir ki Yargıtay Hukuk Genel Kurulu sözkonusu kararında, denetçilik mesleğinin bağımsız olarak yerine getirilmesi gereken bir iş olduğu gerçeğinden hareket ederek "hizmet" sözleşmesi görüşünü haklı olarak reddetmiş olmasına

-
- (229) 17.7.1964 Tarihli ve 506 Sayılı Kanun(RG.: T.29, 30, 31 Temmuz ve 1 Ağustos 1964, sa.11766-11769).
- (230) Yargıtay 9.Hukuk Dairesinin 5.6.1972 gün ve 32457/19496 sayılı kararı için bkz.: İlmî ve Kazai İctihatlar Aylık Dergisi, Yıl: 16, sa.183(Mart 1976), s.4457 vd. Yargıtay 10.Hukuk Dairesinin 14.9.1973 gün ve E.180, K.209 sayılı kararı için ise bkz.: Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 1973, s.1015; ÇEVİK, agk., s.734.
- (231) Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun sözkonusu kararı için bkz.: İlmî ve Kazai İctihatlar Aylık Dergisi, Yıl: 16, sa.183 (Mart 1976), s.4457; Mustafa HACIKAMİLOĞLU, Uygulamalı-İctihatlı Ticaret Şirketleri, ilaveli 3.baskı, İstanbul, 1982, s.161 vd.

rağmen, denetçi ile ortaklık arasında "vekâlet" sözleşmesine dayalı bir ilişki olduğunu kabul etmiş bulunuyor. Yalnız kararda, vekâlet sözleşmesi esası benimsenirken bir gerekçe gösterilmiş değildir. Onun için karar doktrinde vekâlet sözleşmesi esasını benimseyen görüşlere karşı yöneltilen tenkitlere açık bulunmaktadır(232).

Ortaklık ve organları arasındaki ilişkinin devletin tek taraflı düzenleme yetkisinden doğan ve ortaklık organlarına görevleriyle ilgili olarak verilen bir yetki olduğu esası benimsenmektedir(233). Denetçiler anonim ortaklığın kanunla kurulmuş zorunlu bir organı olmak dolayısıyla öncelikle, kanunla kendilerine verilen yetkiye dayanarak görevlerini yerine getirmektedirler. Denetleme organı(denetçiler) bakımından kanunla, organa tanınmış bir yetkinin kullanılmakta olduğu gerçeğinden hareket etmek yerinde olacaktır. Anonim ortaklık denetleme organı tarafından kullanılan bu yetki ve görevler sadece, ortaklar yararına ve adına değil, diğer ilgililer ve kamu adına da kullanılmaktadır. Henüz hukuk düzenimiz bakımından gerçekleşmemiş olmasına rağmen, bu yetkileri kullanacak olan denetçiler, kamu-yu ilgilendiren bir görevi yerine getiren; devlet tarafından tanınmış; görev ve sorumlulukları belirlenmiş; bağımsız olarak çalışan; denetçilik mesleğinin birer mensubudurlar. Denetçi ile ortaklık arasındaki hukuki ilişkiyi tesbit ederken sadece, ilişkinin görünüşte ortaya çıkış şeklini değil; kanundan doğan sınır-

(232) Bilgi için bkz.: A.HIRSCH, agk., s.51 vd.

(233) A.HIRSCH, agk., s.51; Ayrıca bkz.: Bu çalışma B.II, s.62 vd;

larını ve nitelikleri belirtilmiş bir ortaklık organına ait görev olduğu özelliğini de gözönünde bulundurmak gerekir. O halde, kanundan doğan görev ve sorumlulukları yerine getirmek üzere, anonim ortaklıkta denetçi olabilmek için gerekli özelliklere sahip bir kişi ile gerçekleştirilen ve kanunca tanınan yetkinin kullanılması öngören bir organ ilişkisinin varlığını kabul etmek daha gerçekçi bir düşünce olacaktır.

Bir ortaklık organına ait, kanunla verilmiş ve ekonomik kamu düzenini ilgilendiren(234) bir yetkinin kullanılması söz konusu olduğu için, tam anlamında bir özel hukuk ilişkisinden değil, Devletin tek taraflı düzenleme yetkisinden kaynaklanan, kanunla verilmiş görevleri yerine getirmek amacına yönelik özel ve karma nitelikte bir hukuk ilişkisinin varlığından söz etmek gerekecektir.

VII. TİCARET KANUNUMUZUN ÖNGÖRDÜĞÜ SİSTEM

Türk Ticaret Kanunu'nda anonim ortaklıkların denetlenmesi bakımından getirilen esasların hangi sistem içinde değerlendirilmesi gerektiği konusunda, Ticaret Kanunumuzun kaynağında değişik orjinli hükümlerin yer alması karşısında, denetleme organının yapısı bakımından bir hüküm verebilmenin düşündürücü olduğuna işaret edilmektedir. Gerçekten de TTK'nun 353.maddesi ile 354.maddesi arasındaki buhye değişikliği, farklı kaynaklara bağlı oluşan tipik bir örneğini vermektedir(235). TTK'nun 353.maddesinin genel

(234) 1982 Tarihli Anayasamızın 167.maddesinde "Devlet, Para, Kredi, Sermaye, Mal ve Hizmet Piyasalarının Sağlıklı ve Düzenli İşlemlerini Sağlayıcı ve Geliştirici Tedbirleri Alır" hükmü yer almış bulunmaktadır.

(235) TEKİL, agk., s.325.

olarak saydığı görevler ve 354 ilâ 357.maddelerde belirtilen özel görev ve yetkiler gözönüne alınırsa(bu görevlerin açıklanmasına çalışmamızın ilgili bölümünde geniş olarak yer verilecektir), Türk sisteminde denetçilerin yönetim kurulunun üstünde, hem ortaklık yönetiminin gözetimi hem de ortaklık hesaplarının denetimi bakımından çok geniş bir denetim yetkisine sahip oldukları, diğer bir deyimle, Alman sistemindeki gözetim kurulu ile bağımsız hesap denetçileri karşımı bir organ niteliğinde oldukları kabul edilebilir(236). Ticaret Kanunumuzda hem Alman Hukukundaki gözetim kurulunun görevlerine benzer nitelikte görevler 353.madde ile öngörülmüş(237), hem de İEK.nunda hesap denetçilerinin görevlerine ilişkin olarak düzenlenmiş olan 729.madde gerek başlığı ve gerekse metni değiştirilmek suretiyle kanunumuzun 354.maddesi hükmü olarak kabul edilmiş bulunmaktadır(238). Bu durum karşısında Ticaret Kanunumuzun, denetleme organının yetkileri bakımından, modern kanunlarda yapılmakta olan ortaklık yönetiminin denetimi ve ortaklık hesaplarının denetimi şeklindeki ikili ayırımı yer vermediği ve her iki denetim konusuna giren işleri aynı organ bünyesinde birleştirmek yoluna gittiği, yani denetleme organına hem bir gözetim ve danışma organı ve hem de hesaplar üzerinde denetim yetkilerini haiz fevkalâde bir organ niteliği vermeye çalıştığı sonucuna varılabilir.

(236) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.323 vd.; ARSLANLI, agk., C.II-III, s.93 vd.; Tuğrul ANSAY, "Anonim Şirketlerin Murakabesi Yolları", BATIDER, C.I, sa.1(Ocak 1961), s.57 vd.

(237) Alman Hukukunda gözetim kurulunun görevleri hakkında bilgi için bkz.: Bu çalışma B.II, s. 80 vd.

(238) TEKİL, agk., s.330; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.325.

Esasen Ticaret Kanunu Tasarısı da bu anlayışa uygun olarak hazırlanmış, "denetçi seçilecek kimsenin, hesap uzmanı diplomasına sahip veya iktisat fakültesinden yahut yüksek iktisat ve ticaret okullarından mezun bulunması veyahut en az beş yıl tacirlik veya bir ticari işletmede müdürlük yahut muhasiplik yapmış olması şarttır" (Tasarı m.347, f.4) hükmü konmuştur. Ancak bu "...hüküm memleketimizin durumu itibariyle tatbik kabiliyeti bulunmadığından metinden çıkarılmıştır"(239).

Ticaret Kanunu Tasarısının hazırlanması sırasında, denetçilerin sözkonusu her iki görevin gereklerine de uygun biçimde hareket etmelerini sağlayıcı önlemleri almak yoluna gidildiği ve bunu temin bakımından, denetçilerde bulunması gereken özelliklerin belirtildiğini görmekteyiz. Bu durum Ticaret Kanunumuzun gerekçesinde de tasarı metnine paralel olarak ve aynı ifadeler kullanılarak özellikle belirtilmiş ve böyle bir düzenlemeye gidilmiş olmasının sebebi: "Diğer memleketlerde olduğu gibi Türkiye'de büyük anonim ortaklıkları müstakil revizyon müesseseleri vasıtasıyla kontrol usulünü tatbik için elverişli müessese ve elemanlar henüz yoktur"(240) demek suretiyle ortaya konmuştur. Gerekçede yer alan bu ifade

(239) Yeşer KARAYALÇIN, "Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Kanun Yolu ile Düzenlemesinde Tartışmalı olan Hususlar Niçin ve Nasıl Giderilebilir?". Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı ve Gerekli Yasal Tedbirler, Ankara, 1979, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını No: 134, s.138; M.T. BİRSEL, agk., s.131; HİÇŞAŞMAZ, "Bilançoların Tasdiki Bakımından....", s.83; ÖÇAL, "Anonim Ortaklıklar Murakıp....", s.369; ANSAY, agk., s.59. Ayrıca Adalet Komisyonu gerekçesi için bkz.: Halid Kemal ELBİR, Gerekceli-Notlu Sistematik Türk Ticaret Kanunu, İlaveli 2.bası, İstanbul, 1958, s.146.

(240) ELBİR, agk., s.60; KARAYALÇIN, agk., s.138.

dahi yasanın düzenlenmesi sırasında ne denli ileri bir düşünce ile hareket edildiğini, fakat Türkiye'de henüz örgütlü bir denetim mesleğinin bulunmaması nedeniyle, tasarı metninde yer alan düzenleme şekliyle yetinilmek zorunda kalındığını; gerçekte ise en uygun düzenlemenin, gelecekte bu görevleri kusursuz olarak yerine getirebilecek mesleki örgütlerin var edilmesi ve bu örgütler içinde yer alan meslek mensuplarının görevli kılınması suretiyle gerçekleşeceği ortaya konulmaktadır. Fakat ne yazık ki kanun tasarsının hazırlanmasındaki amacı ve kendi mantığı içindeki bütünlüğü ve tutarlılığı basiretli değerlendirememiş olmanın neticesinde kanunumuzun sistemi bozulmuş ve böylece TEKİNALP'in "Türkiye'deki bugünkü sistem burada kısaca izahı yapılanlardan hiçbirine benzermediği gibi muhakkak ki en kötüsü ve en çağ dışı olanıdır. Bir anonim ortaklığın kendi pay sahiplerinin veya hiçbir nitelik şartı aranmayan üçüncü kişiler eli ile denetlenmesi mümkün değildir. Bu durumda hiç bir şekilde denetten söz edilemez"(241) ifadeleriyle belirttiği olumsuz durum meydana gelmiştir.

Özet olarak söylemek gerekirse: Türk sistemi, ortaklık yönetiminin ve hesapların denetimi bakımından melez(karma) bir çözüme gitmiş, fakat bu sistemin işlerliğini sağlamak için hayati önemde olan, özel nitelikte bir hesap uzmanlığı faaliyetini öngörmemiştir(242).

(241) TEKİNALP, "Sermaye Piyasası Kanun....", s.55. Söz konusu makale için ayrıca bkz.: Muhasebe Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası, (Türkiye Muh.Uz.Der.Yay.No.4, İstanbul, 1975).

(242) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.324; POROY/EREM, "Türkiye'de Sermaye Piyasasının....", s.91 vd.

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

T Ü R K H U K U K U N D A D E N E T L E M E O R G A N I N I N G Ö R E V L E R İ

B i r i n c i K ı s ı m

K U R U L U Ş İ Ş L E M L E R İ N İ D E N E T L E M E G Ö R E V İ

I. GENEL OLARAK

Ticaret Kanunumuzun 308.maddesine göre, ilk yönetim kurulu üyeleri ile ilk denetçiler, ortaklığın kuruluşunda yolsuzluk olup olmadığı incelemekle yükümlüdürler.

Ticaret Kanunumuzun 308.maddesi ilk denetçilerle birlikte ilk yönetim kurulu üyelerine de kuruluş işlemlerindeki yol-

suzlukları incelemek mükellefiyetini yüklemiş ve bu konudaki ihmallerinden dolayı, yöneticilerle birlikte denetçileri de müteselsilen sorumlu tutmuştur(1).

Kuruluş işlemleri ortaklık sözleşmesinin düzenlenmesinden ortaklığın tüzel kişilik kazanması için gerekli tescil ve ilânın yapılmasına kadar geçen bütün işlemleri kapsar(2). Söz konusu maddede ilk denetçilere verilen görev, "yolsuzlukları" ortaya çıkarmaktır. Genel bir anlam ifade eden bu kelimedden ortaklığın kuruluşuna ait tüm yolsuz işlemlerin incelenmesi gerektiği anlamı çıkarılabilirse de, her halde ilk denetçiler, Ticaret Kanunumuzun "kuruluştan doğan mesuliyet halleri" başlığı altındaki 305 ilâ 307.maddelerinde düzenlenmiş olan konularda, yolsuzluk olup olmadığını öncelikle ve kendilerini sorumluluktan kurtarabilmek için kanunun açık hükmü gereği, incelemekle görevlidirler.

Denetim organının görevlerine ilişkin kurallar, ortaklık pay sahiplerini, ileride ortaklığa katılacak yatırımcı ortakları

(1) Ersin ÇAMOĞLU, Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, (Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No.98, İstanbul,1972), s.151, dipnot:1. İlk yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğu konusunda bilgi için ayrıca bkz.: ÇAMOĞLU, agk., s.151 vd.; Sait Kemal MİMAROĞLU, Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti, (Ank.Ünv.Siy.Bil.Fak.Yay.No.232/214, Ankara, 1967), s.51; Turhan ATAN, Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti, (Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No.66, Ankara), s.81 vd.

(2) ATAN, agk., s.83 vd.; ÇEVİK, agk., s.673. Kuruluş işlemleri ve safhaları konusunda bilgi için bkz.: POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.241.; İMREGÜN, agk., s.16 vd.; ATAN, agk., s.84; Orhan ÇEVİK/Kenan AZİK, Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması, Ankara,1971, s.92.

ve üçüncü kişileri korumak amacı ile konulmuştur(3). Ortaklığın kuruluşu için yapılan işlemlerin, Ticaret Bakanlığının izni, mahkemenin tasdik ve sicil memurunun da tescil sırasında yaptıkları incelemelere rağmen(4) noksan, yanlış veya yolsuz olması mümkündür(5). Bu sebeple, kuruluş sırasında yapılacak yolsuzlukların ortaya çıkarılması birinci derecede önem kazanmaktadır. İlk denetçiler, durumları ve görevlerinin niteliği gereği kuruluş sırasında yapılması muhtemel yolsuzlukları en iyi ortaya çıkarabilecek kimselerdir.

Kuruluş işlemlerinde yapılacak yolsuzluklardan birinci derecede kurucular ve onların fiillerine iştirak eden diğer kişiler sorumlu olduklarından, ilk denetçiler, ikinci derecede sorumludurlar(6). Kanunumuzdaki bir başka özellik de, kuruluştaki yolsuzlukları inceleme görevinin, denetçilere kurul halinde değil, her denetçiye tek tek ve ayrı ayrı verilmiş olmasıdır(7).

-
- (3) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.251; Çev.Ömer TEOMAN, "Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sorumluluklarına İlişkin 23 Eylül 1980 Tarihli bir İsviçre Federal Mahkemesi Kararı", İktisat ve Maliye, C.xxiii, sa.2(Mayıs 1981), s.82.
- (4) Buna bir de SPK.gereğince, menkul kıymetlerin halka arzı bakımından, sermaye piyasası kurulunca yapılacak inceleme ve denetlemeleri ekleyebiliriz.
- (5) ATAN, agk., s.85. Bu konuda bilgi için bkz.: Edip ŞİMŞEK, "Anonim Ortaklıklarının Kurulmadan Önce Yürütme ve Yargı Organları Tarafından Denetimi", Yargıtay Dergisi, C.2, sa.1, 1976, s.85 vd.
- (6) ÇAMOĞLU, agk., s.151.
- (7) ÇAMOĞLU, agk., s.152; DOĞANİÇ, agk., s.284.

Kanunumuzun 305 ilâ 307.maddelerinde, ilk denetçilerin incelemekle görevli oldukları, ihmalleri, halinde ise, hukuki ve cezai bakımdan sorumlu tutulmalarına yol açacak işlemlerin neler olduğu belirtilmiştir. Şimdi bu konulara ilişkin denetim görevlerinin açıklanmasına geçebiliriz.

II. ÖZEL DENETİM HALLERİ

A. Belgelerin Doğruluğunu İnceleme Görevi

Ticaret Kanunumuzun 305.maddesine göre, ortaklığın kurulması için düzenlenmesi gerekli olan belgelerin, gerçek dışı olarak düzenlenmesinden doğacak zararlardan kurucularla, bunların fiiline iştirak edenler müteselsilen sorumlu olacaklardır(8).

İlk denetçiler tarafından incelenmesi gereken bu belgelerin neler olduğunu Ticaret Kanunumuzun 305.maddesi 299.maddeye atıf yaparak belirtmektedir. Buna göre:

1- Anonim ortaklığın kurulması için kanunen gerekli bütün işlerin tamamlandığını bildiren ve ortaklığın ticaret mahkemesince tasdikini isteyen beyanname(9);

2- Ortaklık sözleşmesi;

3- Payların kanunen ödenmesi gereken bedellerinin bankaya yatırıldığını bildiren banka teminat mektubu;

(8) ATAN, agk., s.85.

(9) DOMANIÇ, agk., s.250.

4- Kuruluş genel kurul tutanakları;

5- Ayın nevinden sermayeye ve ortaklıkca devralınması kararlaştırılmış işletme ve aylara ait değer biçme raporu;

6- Ortaklığın konusu bir imtiyaza dayanıyorsa imtiyaz belgesini veya noterce tasdikli örneği, incelenmesi gereken belgeler arasında sayılabilir.

Ticaret Kanunumuzun 299. ve 305.maddelerinin incelenmesinden, bu belgelerin doğru olmamasına, eksik bulunmasına, eksiklik veya yanlışlığın anlaşılma zamanına göre üç ayrı müeyyidenin var olduğu görülmektedir(10):

Eksiklik veya yanlışlık, ortaklığın mahkemece tasdikinden önce anlaşılırsa, mahkeme kuruluşu onaylamaz, yanlışlığın düzeltilmesi veya eksikliğin tamamlanması için kuruculara bir süre tanır.

Belgelerdeki eksiklik veya sakatlığın mahkemenin tasdik işleminden sonra anlaşılması halinde ise, Ticaret Kanunumuzun 299.maddesinin 6.fıkrası hükmüne göre, "mahkemece şirketin kurulmamış sayılmasına karar...." verilebilir(11).

(10) DOMANIÇ, agk., s.251. Bu konuda daha geniş bilgi için bkz.: DOMANIÇ, agk., s.251 vd.; ATAN, agk., s.85 vd.

(11) Mahkemece tasdik edilen bir ortaklığın kurulmamış sayılması için kuruluş işlemlerinin yapılması sırasında kurucuların: Kanun veya ana sözleşme hükümlerine uymamış olmaları; bu durumun, ortakların veya alacaklıların çıkarlarına önemli şekilde tehlikeye düşürmüş veya sakatlamış olması; çıkarı tehlikeye düşürülen veya sakatlanan kimselerin, ortaklığın ticaret siciline tescil ve ilân tarihinden itibaren bir aylık hak düşürücü süre içinde mahkemeye başvurmaları gerekmektedir(DOMANIÇ, agk., s.252 vd.).

Sözkonusu belgelerin doğru olmaması halinde uygulanabilecek üçüncü müeyyide, zarar ziyan karşılığı tazminata hükmedilebilmesidir(12).

B. Esas Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda

Bulunulup Bulunulmadığını İnceleme Görevi

Ticaret Kanunumuzun 306.maddesine göre, ilk denetçilerin inceleyecekleri hususlardan biri de, kurucuların, "Esas Sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun hükümleri gereğince ödenmemiş iken taahhüt edilmiş veya yerine getirilmiş gibi...." göstermiş olmalarıdır.

Ticaret Kanunumuzda yer alan genel hükümlerin yanısıra, Sermaye Piyasası Kanunu da ortaklık sermayesinin teşkiline ilişkin bazı özel hükümler getirmiş bulunuyor. Sermaye Piyasası Kanununda yer alan hükümleri, genel hükümlerin yanında yer alan ve kanundaki ifadesiyle "menkul kıymetleri halka arz olunan anonim ortaklıklar" bakımından ticaret kanunumuzdaki hükümleri tamamlayıcı nitelikte özel hükümler olarak kabul etmek gerekmektedir. Onun için, halka açık anonim ortaklıklar bakımından, her iki kanuna ait hükümleri birlikte gözönüne almak ve değerlendirmek gerekecektir(13).

(12) TTK.m.305 gereğince bu tazminatın istenebilmesi için belgelerin doğru olmaması yanısıra bir zararın da meydana gelmiş olması şartı aranacaktır.

(13) Sermaye Piyasası Kurulu da "Hisse Senetlerine İlişkin Esaslar" la ilgili tebliğinde(HSİET.): "Tebliğ, TTK'nun 2499 sayılı kanunla uygulanmayacağı belirtilen hükümleri dışındaki hükümlerin yürürlükte bulunduğu ve her iki kanunun birlikte uygulanacağı da gözönünde bulundurularak hazırlanmıştır" diyerek bu anlayışı benimsemiş bulunuyor. Ekz.: RG.: T.24 Mart 1982, sa.17643, s.40 vd.

Ticaret Kanunumuza göre, anonim ortaklığın kurulması için gereken işlemlerden birisi ve belki de en önemlisi, esas sermayenin tamamının taahhüt edilmesidir(14). Ticaret Kanunumuzun 279. maddesinin 3.bendine göre, ortaklık sözleşmesinde "şirketin esas sermayesinin miktarı ile her payın itibarı kıymeti, ödeme suret ve şartları"; aynı maddenin 10.bendine göre ise, "Ani kuruluş halinde, her ortağın taahhüt ettiği sermayenin nev'i ve pay miktarı" gösterilmiş olmak gerekir. Kanunumuzun 272.maddesi, esas sermayenin asgari haddini beşyüzbin lira olarak tesbit etmiş bulunuyor. Ticaret Kanunumuzun 285.maddesine göre ise, "Esas sermayeye tekabül eden payların muvazadan âri olarak tamamen taahhüt edilmiş ve her payın en az dörtte biri ve karşılığı kısmen ayın ve kısmen para olarak taahhüt edilmiş olan sermaye paylarının ise para kısmının dörtte biri ödenmiş olmak şarttır".

Sermaye Piyasası Kanununun "Tanımlar" başlığı altındaki 3.maddesi, halka açık anonim ortaklıklar bakımından, üç türlü sermayeden söz etmektedir. Bunlar:

1- Kayıtlı Sermaye; Anonim ortaklıkların, esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak kaydıyla, yönetim kurulu kararı ile Türk Ticaret Kanununun sermayenin artırılmasına dair hükümlerine tabi olmaksızın hisse senedi çıkarabilecekleri azami miktarı gösteren, Ticaret Siciline tescil edilmiş sermayelerdir.

(14) ATAN, agk., s.86.

2- Başlangıç Sermayesi; Kayıtlı sermayeli anonim ortaklıkların sahip olmaları zorunlu olan asgari çıkarılmış sermayeleridir.

3- Çıkarılmış Sermaye; Kayıtlı sermayeli anonim ortaklıkların satışı yapılmış hisse senetlerini temsil eden sermayedir.

Sermaye Piyasası Kanununun 12.maddesinin 2.fıkrasına göre, kayıtlı sermaye usulünü kabul eden "... ortaklığın esas sermayesi çıkarılmış sermaye olur". Kanunun 12.maddesinin 4.fıkrasında ise, "kayıtlı sermayeli ortaklıkların başlangıç sermayesinin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek miktardan az olmaması..." gerektiği açıklanmakta ve bu suretle Ticaret Kanununun 272.maddesinin anonim ortaklıkların kuruluşu bakımından getirmiş olduğu asgari beşyüzbin liralık esas sermaye sınırı, zamanın icaplarına ve ekonominin gereklerine göre ayarlanmak yoluna gidilmektedir(15).

Görüldüğü üzere, halka açık anonim ortaklıklar bakımından, başlangıç sermayesinin asgari miktarını tesbit etmek yetkisi Maliye Bakanlığına bırakılmış olmakla beraber, ortaklığın kuruluş amacı ve faaliyet konusunun niteliğine göre, kayıtlı sermaye ve çıkarılmış sermaye(ortaklık esas sermayesi) miktarlarının tesbiti kurucular tarafından yapılacaktır. Kurucuların özellikle kayıtlı sermaye bakımından bu tesbiti yaparken, üçüncü kişilerin

(15) Maliye Bakanlığı, başlangıç sermayesinin en az miktarının ne kadar olacağını tesbit ederek Sermaye Piyasası Kuruluna bildirmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Hisse Senetlerine İlişkin Esaslar"la ilgili tebliğinin "Ortaklıkların Kayıtlı Sermayeye Kabul Esasları" başlığını taşıyan II.bölümünde belirtildiği gibi, "Bu sistemde başlangıç sermayesi Maliye Bakanlığınca, kanunun verdiği yetkiye dayanılarak belirlenip kurula bildirilmiş olan 250 milyon liradan az olamaz" (HSİET.m.10, f.3). Bkz.: RG.: T.24 Mart 1982, sa.17643, s.43.

ortaklık hakkında yanlış kanaat sahibi olmalarını sağlayacak şekilde hareket etmeleri mümkündür. Ayrıca, kurucuların başlangıç sermayesinin en az miktarının temini bakımından yanıltıcı ve muvazalı birtakım işlemleri yapmaları da söz konusu olabilecektir. Bu sebeple, Sermaye Piyasası Kanununun 12.maddesinin 1.fıkrasına göre kurulmuş ortaklıkların(16), "kayıtlı sermaye esasından sistem olarak yararlandırılmaları, kayıtlı sermaye tavanının belirlenmesi ve gerektiğinde yükseltilmesi", "Hisse Senetlerine İlişkin Esaslar"la ilgili tebliğin 2.maddesinin (A) bendi hükmüne göre Sermaye Piyasası Kurulunun iznine tabi kılınmıştır(17).

Her ne kadar, ortaklık esas sermayesinin tesbit ve temini bakımından kurucular tarafından yapılacak yolsuzluklar ve özellikle de kayıtlı sermayenin yüksek tesbit edilmesi suretiyle, ortaklığın gerçek durumu hakkında üçüncü kişilerin yanıltılması; onların, ortaklığa katılmalarını sağlayıcı haksız bir motif olarak kullanılabilmesi Sermaye Piyasası Kurulundan izin alınması sırasında denetime tabi tutulacak ise de Ticaret Kanunumuzun 306.maddesi gereğince, ilk denetçilerin ayrıca bu konu üzerinde dikkat ve titizlikle durmaları gerektiğine işaret etmek isteriz.

(16) Bunlar, "hisse senetlerini halka arz etmek üzere kurulan anonim ortaklıklar ile kurulmuş olup da sermaye artırmak suretiyle hisse senetlerini halka arz edecek olan anonim ortaklıklar...."dır(RG.: T.30 Temmuz 1981, sa.17416).

(17) Bkz.: R.G.: T.24 Mart 1982, sa.17416).

**C. Ayın Nevinden Sermayeye Değer Biçilmesinde
Hile Olup Olmadığını İnceleme Görevi**

Anonim ortaklığın kuruluşunda yapılması mümkün yolsuzluklardan bir diğeri de ayın nevinden sermayeye değer biçilmesinde hile yapılmasıdır. Ticaret Kanunumuzun 307.maddesi bu hususa işaret etmektedir. Anonim ortaklık kurulurken paradan başka bir şeyin yani, bir ayın sermaye olarak getirilmesi mümkündür. Ayın nevinden sermayenin değeri bilirkişi tarafından edilerek, karşılığında ne miktar pay ayrılacağı belirlenebilmekte ise de, kuruluş sırasında kurucuların ortaklık yönetimine tamamen hakim bir durumda olmaları nedeniyle, ayın nevinden sermayeye değer biçecek bilirkişilere etki ederek veya onları yanıltarak(18) yolsuzluk yapılması imkan dahilindedir. Sermaye olarak getirilen ayın veya ayınlara gerçek değerlerinin üstünde değer biçilmesi halinde, ayın türünden sermaye getiren ortak veya ortaklar, bu fazlalık ölçüsünde haksız bir kazanç elde etmiş olacaklardır. Bu durum ise kuşkusuz, ortaklık alacaklılarının ve diğer paysahiplerinin menfaatlerini büyük ölçüde zedeleyecektir(19).

Sermaye Piyasası Kanununa tâbi anonim ortaklıklar bakımından ise, "sermayenin tamamının ödenmesi ilkesi" getirilmiş bulunmaktadır(20). Sermaye Piyasası Kanunu, "halka arz yoluyla satılan hisse senedi veya geçici ilmühaber bedellerinin tam olarak

(18) Bu konuda ilginç bir örnek Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin 14.2.1983 tarihli ve E.1982/5835, K.1983/662 sayılı kararında yer almaktadır. Karar için bkz.: Yargıtay Kararları Dergisi, C.1x, sa.5(Mayıs 1983), s.720 vd.

(19) ATAN, agk., s.86.

(20) Bilgi için bkz.: Yılmaz ULUSOY, Sermaye Piyasası Kanunu Yorum ve Açıklaması, Ankara, 1981, s.37 vd.

nakden ödenmesi şarttır...." diyerek bu hususu belirttiği gibi (SPK.m.7, f.3); Hisse Senetlerine İlişkin Esaslar hakkındaki tebliğin 8.maddesi de "Ortaklar hisse senetleri tamamen satılarak bedelleri ödenmedikçe yeni hisse senedi çıkaramazlar...." demektir(21). Kamunun açık ifadesine göre, halka arz edilen hisse senetleri veya geçici ilmhaber bedellerinin nakit şeklinde ödenmesi gerekmektedir. Diğer bir söyleyişle, satışa çıkarılan hisse senetlerinin bedelini nakit dışında herhangi bir aynı diğerle ödemek sözkonusu bulunmamaktadır. Bunun tabii sonucu olarakta, halka arz yoluyla satışta aynı sermaye temini mümkün bulunmamaktadır(22). Hisse Senetlerine İlişkin Esaslarla İlgili tebliğin 8.maddesinin 2.cümlesinde, "halka arz edilecek hisse senetleri karşılığı aynı sermaye konulamaz" demek suretiyle bu husus açıkca belirtilmiştir. Bu durumda, ortaklık aynı sermaye ile kurulmak istendiği takdirde önce aynı sermaye ile kapalı şekilde kurulması, sonra halka açık hale getirilmesi veya halka açık şekilde kurulduğu takdirde aynı sermayenin kurucular tarafından getirilmesi gerekmektedir(23).

İşte kurucular tarafından ortaklığa aynı sermaye getirilmesi halinde, ortaklar aleyhine yolsuz bir işlemin yapılabilmesine ve onların istismarına fevkâlade uygun bir ortam hazırlayan böyle bir durum karşısında; sorumlu olacakları da hatırlatılarak, ilk denetçilerin dikkati çekilmekte, ortaya çıkabilecek yolsuzluklar ve hileli işlemler karşısında uyanık bulunmaları istenmektedir.

(21) Bkz.: RG.: 24 Mart 1982, sa.17643, s.43.

(22) ULUSOY, agk., s.37 vd.

(23) ULUSOY, agk., s.38.

III. KURULUŞ İŞLEMLERİNİ DENETLEME GÖREVİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İlk denetçiler tarafından yerine getirilen görevin, işlemlerin tamamlanmasından sonra geriye doğru gidilerek yapılan teorik bir inceleme, yani bir teftiş veya teknik anlamda bir revizyon görevi olduğunu söyleyebiliriz.

Ticaret Kanunumuzun 305.maddesinde, belgelerin doğruluğunun incelenmesi hali düzenlenirken genel bir yol tutulmuş bulunuyor. Daha sonraki maddelerde ise, özel bir ilgi ve inceleme gerektiren işlemlere dikkat çekilmek suretiyle bu konularda herhangi bir yolsuzluk olup olmadığını belirlemek amacı güdülmektedir. Böylece kanun, denetçinin ilgisini özel bir dikkat ve inceleme gerektiren konulara doğru çekmek istemektedir.

Kuruluş işlemlerinin denetlenmesine ilişkin düşüncelerimizi şu şekilde sıralamak mümkündür:

1- İlk denetçilerin kurucular veya kurucuların etkin olduğu çoğunluk pay sahipleri tarafından seçilmesi, tarafsız olarak görev yapmalarını engelleyici en büyük sakınca olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu konuda, Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu(APOK) nun daha büyük bir titizlik gösterdiği, kurucular ve yönetim kurulu karşısında daha bağımsız hareket edebilmeyi sağlamak için ilk kuruluş denetçilerinin mahkemece seçilmesi yoluna gittiği görülmektedir. Şu hususu belirtelim ki, kuruluş işlemleri Alman hukukunda

da yönetim ve gözetim kuralları tarafından incelemek mecburiyetindedir(24). Yalnız bazı özel durumların varlığı halinde, yönetim ve gözetim kurullarınca yapılacak denetimden ayrı olarak, kuruluş işlemlerinin mahkemece seçilecek özel kuruluş denetçileri (verificateurs de la fondation) tarafından incelenmek mecburiyeti vardır(25). Ortaklığın kuruluşu sırasındaki işlemlerin incelemekle görevli denetçiler mahkeme tarafından, Ticaret ve Sanayi Odasının görüşü de alındıktan sonra; muhasebe konusunda yeterli bilgi düzeyine ulaşmış kişiler veya denetim ortaklıklarının aynı özelliklere sahip temsilcileri arasından seçilmiş olmak gerekmektedir(26). Böyle bir düzenlenmenin, denetçilerin görevlendirmelerindeki amaç bakımından daha etkin ve tarafsız bir tavır ortaya koyacağı açıktır.

2- Kurulustaki yolsuzlukları inceleme görevinin denetçilere ferdan ve ayr ayrı yüklenmiş olması isabetli olmuştur(27). Çünkü, farklı ihtisas ve yeteneklere sahip denetçilerden bir kısmının elde edemediği ipuçlarını, diğerlerinin ele geçirmeleri mümkündür(28). Yalnız şu hususu belirtmek gerekir ki, denetçilerden birinin yapmış olduğu inceleme sonucunda yolsuzlukları tesbit

(24) APOK.m.33/f.I.

(25) APOK.m.33/f.II; SNOZZI, agk., s.18.

(26) APOK.m.33/2.III; SNOZZI, agk., s.8.

(27) İlk yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu bakımından doktrinde ortaya konulan görüşler için bkz.: ÇAMOĞLU, agk., s.154 vd.

(28) ÇAMOĞLU, agk., s.156.

edememiş olması, değerlerini inceleme yükümlülüğünden kurtarmadığı halde, yolsuzluğun denetçilerden biri tarafından tesbit edilmiş olması, diğerlerinin o konudaki inceleme yükümlülüğünü ortadan kaldıracaktır(29).

3- Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu kuruluş işlemlerinin tümünün denetlenmesi bakımından değil, sadece bir kısım kuruluş işlemlerinin denetlenmesi bakımından, bir veya daha fazla sayıda özel kuruluş denetçisi seçilmesi mecburiyetini getirmiş bulunuyor. Bu işlemler dışındaki konularda ise, yönetim ve gözetim kurullarının normal inceleme görevi devam edecektir. Alman hukukunda kuruluştaki özel denetçi tayinini gerektiren hususlar ise şu şekilde belirtilmiştir(30):

- Ortaklığın kuruluşunda sermaye olarak paradan başka bir şey getirilmişse; ayın olarak getirilen sermayeye karşılık olarak tesbit edilen değerlerin uygun olup olmadığını veya takdir edilen bedelin bu sermayenin karşılığı olarak tahsis edilen hisse senetlerinin nominal değerine uygun olup olmadığını incelemek ve kurucuların sermayenin teşkil edilmesine ilişkin işlemleri eksiksiz ve doğru olarak yerine getirip getirmediğini belirleyebilmek için;

- Gözetim ve yönetim kurulu üyelerinden birisi için özel bazı yararlar sağlanmakta ise;

(29) DOMANIÇ, agk., s.285.

(30) APOK.m.33/f.II, b.1,2,3,4; SNOZZI, agk., s.18.

- Kuruluştta, gözetim veya yönetim kurulu üyelerinden birisi için hisse senetleri ayrılmışsa;

- Bu organlardan birinin üyesi kurucular arasında bulunuyorsa, denetçiler belirlenen bu konularda inceleme yapmak zorundadırlar.

Ayrıca, denetçiler, yukarıda belirtilen konulara ilişkin tesbit ve gözlemlerini yazılı bir rapor halinde, bir taraftan kendilerini seçen mahkemeye, diğer taraftan Ticaret ve Sanayi Odasına bildirmekle yükümlüdürler(31).

İ k i n c i K ı s ı m

ORTAKLIĞIN İŞLEYİŞİ SIRASINDAKİ DENETLEME GÖREVLERİ

I. ORTAKLIK YÖNETİMİNİ DENETLEME GÖREVİ

A. Genel Olarak

Anonim ortaklıklarda ortaklık iş ve işlemlerini ortaklık adına yürütmekle görevli organ yönetim kuruluudur. Kanunumuzun 317.maddesi, "Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve

(31) SNOZZI, agk., s.18.

temsil olunur" diyerek bunu açıkca belirtmiştir(32). Yönetim kurulu anonim ortaklıkta işletme sahibi mevkiindedir ve bu sıfatla ortaklığın yönetimi yönetim kuruluna aittir(33).

Ortaklığın işleyişi sırasındaki işlemler bakımından, ortaklık iş ve işlemlerinin denetimi demek, genel anlamda, yönetim kurulunun iş ve işlemlerinin denetimi anlamını taşırsa da, 353.maddenin metninde yer alan "şirketin iş ve muameleleri" kavramını geniş olarak yorumlamak ve ister yönetim kurulu, isterse bir başka ortaklık organı veya ortaklık görevlisi tarafından gerçekleştirilmiş olsun, ortaklık adına yapılmış olan her türlü iş ve işlemlerin denetim görevinin kapsamı içinde yer aldığını kabul etmek doğru olacaktır(34). Kaldıkı Ticaret Kanunumuz ortaklığın yönetimine ilişkin bazı yetkileri istisnai olarak genel kurula, denetleme

(32) DOMANIÇ, sözkonusu 317.maddenin "Ana mukavele ve kanunda belirtilen istisnalar dışında şirketin idare ve temsili idare meclisine aittir" şeklinde kaleme alınmasının daha uygun olacağı görüşünü ifade etmekte ve 24 Temmuz 1966 tarihli Fransız Ticaret Ortaklıkları Kanunu'nun 98.maddesinin 1.fıkrasının düzenleniş biçimini örnek olarak göstermektedir(DOMANIÇ, agk., s.388). Gerçektende bu fıkranın ifadesine göre: "Yönetim kurulu, kanun tarafından genel kurula bırakıldığı açıkca belirtilen haller dışında ve ortaklık konusunun sınırları içinde kalarak yerine getirilmek kaydı ile; her konuda ve en geniş biçimde, ortaklık adına hareket etmek yetkisiyle yükümlüdür" (Code de Commerce, s.925). Ayrıca bkz.: DOMANIÇ, agk., s.388.

(33) ARSLANLI, agk., C.II-III, s.113; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.260; İMREGÜN, agk., s.160.

(34) ARSLANLI, agk., s.249; İMREGÜN, agk., s.209.

kuruluna ve hatta azınlığa vermiş olduğu gibi(35), yönetim ve temsil yetkisinin murahhaslara ve müdürlere de bırakılabileceğini ifade etmektedir(36).

Ortaklığın iş ve işlemleri kavramından anlaşılması gerek. Sadece, ortaklığın üçüncü kişilerle olan ilişkileri dolayısıyla, temsil yetkisi çerçevesinde ortaya çıkan iş ve işlemler değildir. Bu kavram, "şirket umurı ile ilgili olan, şirket mukavelesi gereğince teşebbüsün mevzuunu teşkil eden ve şirket maksadının elde edilmesine yarayan bütün iş ve hukuki muameleleri ihtiva eder"(37).

Ortaklığın iş ve işlemleri, en geniş anlamda tüzel kişinin kazanç elde etmek amacı ile ana sözleşmede yazılı konuların işlenmesi; icabında bu konuları değiştirmesi veya genişletmesi; ortaklığın başka ortaklıklarla birleşmesi ve gereğinde tasfiyeye girmesi sebepleriyle çeşitli organlar tarafından yapılması gereken iş ve işlemlerin tümünü kapsar(38). Kanunumuzun çeşitli maddelerinde

(35) DOMANIÇ, agk., s.388.

(36) Yönetim ve temsil yetkisinin murahhaslara ve müdürlere bırakılması konusunda bilgi için bkz.: POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.266 vd.; DOMANIÇ, agk., s.423 vd.

(37) E.HİRS, agk., s.304.

(38) DOMANIÇ, agk., s.389.

ortaklığın yönetimi ve temsili bakımından yönetim kuruluna verilmiş olan görevlerin neler olduğu belirtilmiştir(39).

Anonim ortaklıkta yönetim kavramına bir yandan ortaklık işlerinin çevrilmesi diğer yandan ortaklık amacına ulaşabilmek için gerekli kararların alınması girer(40). Genel kurulun yetkisi kanun ve sözleşmenin açıkça kendisine verdiği işlerle sınırlıdır. Bu sınırdan dışında kalan konularda karar vermek yetkisi yönetim kuruluna aittir(41). Yönetim kurulunun görev ve yetkileri ise, kanundan veya sözleşmeden doğar. Ortaklık sözleşmesinde yönetim kuruluna kanunda öngörülenden başka, çeşitli görevler verilebilir(42). Yönetim kurulu kanunla veya sözleşme ile kendisine verilmiş bulunan görevler dışındaki konularla ilgili iş ve işlemleri aldığı kararlar vasıtası ile yerine getirir. Yönetim kurulu kararları, genel olarak iş yönetimi ilgilendiren ve dolayısıyla muhalif kalan üyeler de dahil ortaklığı ve ortakları bağlayıcı ticari işlemlerdir.

(39) Bu görevlere ilişkin açıklamalar incelememizin dışında kalmaktadır. Yalnız bir fikir vermek bakımından, doktrinde yer alan bir ayırımı burada belirtmek istiyoruz. DOMANIÇ, ortaklığın iş ve işlemlerini, ortaklığın iç yönetimiyle ilgili iş ve işlemler; ortaklığın temsiline dair iş ve işlemler; ortaklığın denetlenmesiyle ilgili iş ve işlemler; ana sözleşme değişikliği, tahvil ve intifa senetleri çıkarılması gibi temel muamelelerle ilgili iş ve işlemler; ortaklığın tasfiyesiyle ilgili iş ve işlemler olmak üzere çeşitli gruplara ayırarak incelemenin mümkün olduğuna işaret etmektedir(DOMANIÇ, agk., s.390 vd.).

(40) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.261.

(41) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.261 vd.

(42) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.260.

Kararlar, bunları uygulamakla görevli genel müdür, muhasebeci, ticari mümessil ve ticari vekil gibi, çeşitli seviyede idarecilerle, bu kararların kanun ve ana sözleşme hükümlerine uygunluğunu denetlemekle görevli denetçileri de ilgilendirir(43).

B. Yönetim Kurulunu Gözetim Görevleri

1. Genel Olarak

Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 10.bendi, yönetim kurulunu gözetim görevinin amacını ve sınırlarını genel olarak açıklamıy bulunuyor. Buna göre; denetçiler, "İdare meclisi üyelerinin kanun ve esas mukavele hükümlerine tamamiyle riayet eylemlerine nezaret etmek..."le görevlidirler. Bu hüküm vazediliş amacının, yönetim kurulu üyelerinin, görevlerini yerine getirirken kanun ve ortaklık sözleşmesi hükümlerine uygun hareket etmelerini sağlamak olduğu söylenebilir. Buradaki gözetim(nezaret) sözcüğünün anlamı; sadece bakmak, gözlemek ve tesbit etmek şeklinde ortaya çıkan pasif bir hareketi değil, kanun ve sözleşme hükümlerine aykırı bir durumun ortaya çıkmasını önleyici aktif bir davranışı da içine alacak şekilde yorumlanmaya müsait görünmektedir. Onun için nezaret sözcüğünü, türkçe gözetmek, sakınmak(veya sakındırmak), kollamak sözcüklerinin ifade ettiği anlamları da kapsıyacak şekilde değerlendirmek gerekecektir. Bu bakımdan, denetçiler gözetim görevlerini yerine getirirlerken zaman zaman bir danışman gibi de hareket edebileceklerdir.

(43) DOMANIÇ, agk., s.408.

Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 1.fıkrası, "Murakıpların vazifeleri, şirketin iş ve muamelelerini murakebe etmektir" diyerek, denetleme görevinin sınırlarını genel olarak çizmiş bulunmaktadır. Bu hükme dayanarak denetçiler, ortaklıkta "iş ve muamele" özelliği taşıyan her hareketi incelemeye yetkilidirler(44).

Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 1.fıkrasında, ortaklığın her türlü iş ve işlemlerinin denetlenmesi gerektiğinde işaret edilmekte ve maddenin devamında, özel bir denetim ve gözetim gerektiren iş ve işlemler sayılmaktadır. Öyle ki, Kanunumuz, denetçilerin, gerek kendiliğinden(resen), gereksiz ortaklıkla ilgili kimse-lerin, herhangi bir yolsuz veya hatalı işlem konusunda uyarıda veya şikayette bulunarak(TK.m.356/I), dikkatlerini belli bir iş veya işlem üzerine çekmeleri dolayısıyla yapacakları denetlemelerden ayrı olarak, asgari anlamda yapmaları gereken denetlemelerin neler olduğunu özel olarak tek tek sayarak bildirmiş ve belirtilen konularda denetleme yetkisinin hiç bir surette kısıtlanamayacağını da hükme bağlamıştır(TK.m.353/II).

Bu konulardaki denetim görevleri bütün bir hesap yılı boyunca devam eder ve kanunda öngörülen süreler içerisinde uygulanmak gerekir. Hesap dönemi içinde yapılacak birer ara denetim şeklinde gerçekleştirilecek olan bu denetimlerin neticede, hesap döneminin sonunda hazırlanacak olan bilanço'nun değerlendirilmesine ışık tutacakları muhakkak olmakla beraber, daha ziyade ortaklığın iç muhasebe düzeninin ve yönetiminin denetlenmesi niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz.

(44) İsmail DOĞANAY, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, C.II, Ankara, 1974, s.794.

2. Ortaklık Defterlerini İnceleme Görevi

a. Amacı ve Kapsamı

Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 1.fıkrasının 2.bendi, ortaklık defterlerini inceleme görevinin iki amacı olduğunu belirtmektedir: Birincisi, ortaklık işlemlerinden bilgi edinmek; ikincisi ise ortaklıkla ilgili "lüzumlu kayıtların intizamla tutulmasını sağlamak"tır.

Kanunun ifadesiyle, "şirketin muamelelerinden bilgi edinmek" amacı ile defterlerin incelenmesi, "bilanço"nun onaylanması görevi çerçevesinde dış denetim görevinin bir parçası olarak düşünülmek gerekir. Dış denetim bakımından önemli olan, denetçinin, "mali tabloların doğruluğu ve yeterliği hakkında kanaat getirmesi için lüzumlu göreceği kayıt ve belgelerin incelemesidir"(45). "Lüzumlu kayıtların intizamla tutulmasını sağlamak" ise, daha çok, iç denetim görevi(işletme içi muhasebe denetimi) ile ilgili bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kanunumuz ortaklık defterlerinin tutulması görevini yönetim kuruluna vermiş bulunuyor(TTK.m.325). Yönetim kurulu, ortaklık defterlerini bizzat tutmak mecburiyetinde değildir. Defterlerin tutulması ortaklığın iç muhasebe düzenini ilgilendiren bir husustur ve yönetim kurulunun sorumluluğu altındadır(46). Böyle olmakla beraber

(45) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.6.

(46) ÇEVİK, agk., s.633.

kanun koyucu, denetçileri, görevlerinin niteliği gereği muhasebe bilgi dalında uzmanlaşmış kişiler olarak; muhasebe örgütünün başı veya en azından, bu konuda, yönetim kurulunun muteber bir danışmanı gibi düşünmüş; muhasebe örgütü üzerinde etkin olabilmeyi gerektiren "lüzumlu kayıtların intizamla tutulmasını sağlamak" gibi aktif nitelikte bir görevi onlara vermiştir.

Fransız hukukunda, yeni tip anonim ortaklıklar bakımından hem gözetim kurulunun hem de hesap denetçilerinin ortaklık defterlerini inceleme görevi bulunmaktadır. Yalnız bunlardan herbiri ortaklık defterlerini ve belgelerini kendi denetim amaçları doğrultusunda inceliyeceklerdir. Hatta, gözetim kurulunun, ortaklık hesaplarının ve belgelerinin incelenmesi bakımından hesap denetçileri tarafından aydınlatılması gerekmektedir. Gözetim kurulu üyelerinin muhasebe ile ilgili teknik konularda uzman olmaması nedeniyle, en azından bu konularda hesap denetçilerinin danışmanlık hizmetlerinden yararlanabilme imkânları vardır(47).

Ayrıca şu hususu belirtmek gerekir ki, "lüzumlu kayıtlar" kavramı, ortaklığın kanunen tutmakla yükümlü olduğu defterler kavramından daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Kanunun ifade tarzından anlaşılması gereken, sadece defterlerin değil defterlere

(47) HENARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.I, s.1001.

esas teşkil eden her türlü kayıt ve belgenin de(48) kanununa, ortaklık sözleşmesi hükümlerine, muhasebe düzeni ile ilgili ortaklıkca getirilmiş esaslara ve muhasebe biliminin kurallarına uygun olarak kayda alınmasını sağlamak; bu konuda ortaya çıkabilecek düzensizlikleri ortadan kaldırmak veya yanlışlıkları düzeltmek görevinin denetçilere verilmiş olmasıdır.

Böylece denetçilere, ortaklığın mali durumu hakkında tam bir değerlendirme yapabilmek için, denetim mesleği bakımından birbirini tamamlar nitelikte iki ayrı amaçla, ortaklık defterlerini incelemek görevini verilmiş olduğunu söyleyebiliriz. Denetçiler ortaklığın bilançosu ve hesapları hakkında görüşlerini bildirirken öncelikle, ortaklığın iç muhasebe düzenini inceliyerek bu konuda yeterli bir görüşe sahip olmak mecburiyetindedir(49).

(48) Ticaret Kanunumuz bunları, "Ticirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kâğıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet vesair teminat senetleri ve mahkeme ilâmları gibi belgeler...." şeklinde sayarak, sınırlama getirmeyen bir usulpla belirtmiş bulunuyor. (TK.m.66/II). Bu konuda daha fazla bilgi için bkz.: Erhan KOTAR, "Muhasebe mesleğinin icrasında muhasebecinin uymak zorunda olduğu ilkeler", II. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, (Muhasebe Eğitimi Derneği Yay. No.1, İzmir,1981), s.77 vd.

(49) Daha fazla bilgi için bkz.: ÇÖMLEKÇİ, agk., s.36; Tuğrul DİRİMTEKİN, Muhasebe Denetim Raporları, (Bursa İTİA. İşl. Fak.Yay.No.8, Bursa,1981), s.36 vd.

b. İncelemelerin Yapılış Biçimi

Ortaklık defterlerinin incelenmesi görev esas olarak bir "uygunluk denetimi'dir. Uygunluk denetimi ise bir "şekli denetim"(50) olup, amacı, bir işletmenin muhasebe düzeninin ve kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ticaret hukuku ve vergi hukuku ilkelerine uygunluğunun belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetimleri ilgili işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne dereceye kadar uyulmuş olduğunun anlaşılmasına yardımcı olurlar. Faaliyet dönemi sonunda düzenlenen finansal tablolar doğrudan işletmenin muhasebe kayıtlarına dayanılarak hazırlan- dıkları için, uygunluk denetimleri aynı zamanda sözkonusu tabloların denetimine büyük ölçüde yardımcı olmakta, yapılacak genel denetime ışık tutmaktadır. Uygulama'da uygunluk denetimleri finansal tabloların düzenlenmesinden önce yürütülen bir ara denetim (ön denetim) şeklinde gerçekleştirilmektedir. Uygunluk denetimi sırasında denetçinin izlediği yol, genellikle, belirli bir zaman aralığı içinde incelemeye konu olan hesapta meydana gelen tüm kıymet hareketlerini belgelere dayalı olarak aralıksız bir biçimde denetlemektir(51).

Denetçiler, tutulması zorunlu olan defterlerin var olup olmadığını araştırmak, kanunun ve muhasebe yönetmeliğinin öngördüğü esas ve usullere uygun olarak düzgün ve muntazam bir şekilde tutul-

(50) Bilgi için bkz.: Bu çalışma B.I, s.

(51) Ersin GÜREDİN, "Uygunluk Denetimi Olarak Kasa Denetimi ve Sabit Miktarlı Kasa Sistemi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 3, sa.10(Kasım 1977), s.2.

masını sağlamakla yükümlüdürler. Şayet tutulan defterler belgelere dayanıyorsa, defterlerin maddi bakımdan doğru olarak tutulup tutulmadığı; hesap dökümleri, toplamalar, nakli yekünlerin alınması ve diğer gerekli işlemlerin yapılması suretiyle gerçekleştirilecek olan incelemeler sırasında ortaya çıkacaktır. İncelemeler defter kayıtlarına dayanan hesaplara da uygulanmak gerekir. İncelemelerin defter kayıtlarına dayalı olarak açılan hesaplara da yaygınlaştırılması gerektiği düşünülecek olursa, muhasebe biliminin özel bir terimi olan "muhasebe defterleri" kavramının, muhasebe sisteminin bütününe içine alan bir nitelik kazanmakta olduğunu söyleyebiliriz(52).

c. İnceleme Zamanı ve Süresi

Defterlerin denetimi bakımından kanunda öngörülen süre, "hiç olmazsa altı ayda bir defa" şeklinde bir ibare kullanılarak belirlenmiştir(TTK.m.353/I, b.2). Denetçiler tek tek veya kurul olarak en az altı ayda bir defa ortaklık defterlerini incelemek mükellefiyeti altındadırlar. Defterlerin incelenmesi bakımından kanun ve süreleri asgari süreler olarak belirtmektedir. Denetçiler daha kısa zaman aralıkları ile de inceleme yapabilirler. Bu denetimlerin, tekrar gözden geçirme yani revizyon niteliğinde birer denetim olduğu söylenebilir. Düzenli veya düzensiz zaman aralıkları ile gerçekleştirilmesi mümkündür. Çünkü, yönetim kurulu her zaman için ve her talep edilişinde ortaklık defterlerini ve belgelerini denetçilerin tetkiklerine hazır bulundurmak mükelle-

(52) FEUILLET, agk., s.119.

fiyeti altındadırlar. Önemli olan, kesintisiz ve ortaklık faaliyetlerinden haberdar olabilmeyi mümkün kılacak süreler içerisinde incelemelerin yapılmasıdır.

İsviçre ve Alman hukukunda, denetçiler, denetleme(revizyon) işlemlerine, yönetim kurulunun yıllık faaliyetler ve hesaplarla ilgili raporları kendilerine teslim edilmeden önce başlıyamazlar. İsviçre'de yazarların büyük bir kısmı bu sınırlandırmayı doğru bulmuyor ve yapılacak yeni düzenlemeler bakımından(de lege feranda) hesap dönemi içinde, denetçilere, incelemelere başlama yetkisinin verilmesini istemektedirler(53). Durum bu olmakla beraber, şayet yönetim kurulu tarafından izin verilmişse, denetçiler, hesap dönemi içinde de bazı ara denetimleri gerçekleştirebileceklerdir. Böyle bir ara denetim hiç kuşkusuz yıllık hesapların denetimini hem kolaylaştırır, hem de hızlandırır. Bu sebeple, hem denetçiler ve hem de ortaklık için yararlı sonuçlar doğuracağı açıktır. Bu incelemeler sırasında, denetçi, muhasebe ile ilgili bazı hataların ve yasalara aykırı bazı uygulamaların varlığını anlayacak olursa, kural olarak bilançonun onaylanmasına ilişkin raporunu yazmadan önce müdahale edemiyecektir. Fakat anında yapılacak bir ikili görüşmenin yararına inandığı takdirde, denetçi gözlemlerini gecikmesizin yönetim kuruluna bildirebilir. İstisnai olarak, incelemeleri sonucunda çok acele önlemler alınması gerek-

(53) A.HIRSCH, agk., s.125.

tiği kanaatı hasıl olursa, genel kurulu olağan üstü olarak toplantıya çağırabilir. Tabiidir ki bu ara denetimler sadece muhasebe ile ilgili konularda gerçekleştirilebilecektir(54).

d. İncelenecek Defterler

aa. Genel Olarak

İnceleme konusu olan "defterler" kavramı, çok geniş olarak değerlendirilmek gerekir. Bu defterler öncelikle ortaklık muhasebe sistemi bakımından zorunlu ve ihtiyari olarak tutulması gereken defterler ve belgelerdir. Bununla beraber, denetçiler ortaklığın muhasebe ile ilgili olmayan defterlerini, mektuplarını ve genel kurul tutanak defteri ile diğer ortaklık organlarının müzakerelerinin kaydedildiği defterleri de inceleyecektir(55).

İsviçre hukukunda anonim ortaklık "...işlerinin nevi ve vüsatine göre şirketin mali durumunu, borç ve alacaklılarını ve yıllık işletme sonuçlarını tesbit etmek için lüzumlu olan defterleri usulüne uygun olarak tutmaya mecburdur"(56). Kanun muayyen bir defter tutma sistemini emretmemiş olmakla beraber, işletme sonuçlarının tesbitine imkan vermesi bakımından çift kayıt usulünün öngördüğü kabul edilmektedir(57). İBK.nun 728.maddasının 2.fıkra-sına göre, yönetim kurulu, inceleme görevlerini yerine getirebil-

(54) A.HIRSCH, agk., s.126.

(55) HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.II, s.788.

(56) STEIGER, agk., s.288.

(57) STEIGER, agk., s.288.

melerine imkân vermek için "defterleri" ve "kanıtlayıcı belgeleri" (les pièces justificatives) (58) denetçilere teslim etmekle yükümlüdürler. Yönetim kurulu, "ortaklık sırrıdır" diyerek bir kısım belgenin denetçilere teslim edilmesinden kaçınamaz. "Kanıtlayıcı belgeler" tabirinden denetçilerin incelemelerini tamamlıyabilmeleri için kendilerine teslim edilmesini istedikleri her türlü belge anlaşılmaktadır(59).

Fransa'da hem klasik ve hem de yeni tip anonim ortaklıklar bakımından 24 Temmuz 1966 tarihli kanunun 228.maddesinin 2.fıkra-sına göre: Hesap denetçileri, "ortaklık defterlerini ve ortaklığa ait değerleri devamlı olarak incelemekle ve ortaklık hesaplarının doğruluk ve açıklığını denetlemekle görevlidirler". Yalnız Fransız kanun koyucusu 1966 tarihli kanunda, hesap denetçilerinin incelemekle yükümlü olduğu defterlerin neler olduğunu açıklamamıştır. Bu sebeple Fransız doktrininde denetçilere, denetlemelerini arzu ettikleri gibi yapabilmeleri için gerekli gördükleri her defteri, seçerek incelemek yetkisinin verilmesi temenni edilmektedir. İncelemeye tabi tutulacak defterler büyük bir ihtimalle, genel muhasebe defterleri ve yardımcı defterler olacaktır. Bu bakımdan "Muhasebe uzmanları birliği", denetçilerin özellikle, Ticaret Kanununun 8 ve 9.

(58) TANDOĞAN, bu terimi "evrakı müsbite" şeklinde dilimize çevirmiştir. İBK.nun 728.maddesi 2.fıkrasının türkçe metni için bkz.: TANDOĞAN, agk., s.55.

(59) A.HIRSCH, agk., s.218.

maddelerinin(60) yasal olarak tutulmalarını zorunlu kıldığı yevmiye defteri ve envanter defterinin incelenmesi gerektiğini açıklamış bulunmaktadır(61).

Ticaret Kanunumuz anonim ortaklık yönetim kurulunun "defter tutma mükellefiyetini" düzenleyen 325.maddesinde, "İdare meclisi; lüzumlu defterleri tutmak(la)....mükelleftir" hükmünü getirmiştir. Anonim ortaklığın tutmakla yükümlü olduğu hüsumlu defterler'in neler olduğunu ise, Türk Ticaret Kanunu'nun "Birinci Kitap"ını teşkil eden "Ticari İşletme"nin beşinci faslında yer alan "ticari defterler"le ilgili 66.maddeden; gene, Ticaret kanunumuzun "İkinci Kitap"ını teşkil eden "Ticaret Şirketleri"nin dördüncü faslında düzenlenmiş olan anonim ortaklıklarla ilgili "hususî defterler" başlığı altındaki 326.maddeden ve Vergi Usul Kanunu(VUK) (62).

(60) Fransız Ticaret Kanununun 8 ve 9.maddeleri için bkz.: Code de Commerce, s.12. Kanunen tutulması zorunlu bu defterlere ek olarak hesap denetçisi ücret ödeme defteri(ücret ödemele-
rinin yazıldığı defter); yönetim kurulu karar defteri; genel kurul toplantı tutanakları ile hesap dönemi içinde yapılan bir kısım işler dolayısıyla tutulması zorunlu olan defterle-
rin incelenmek üzere teslimini isteyebilecektir(FEUILLET, agk., s.119). Belçika hukukunda tutulması zorunlu defterler; yevmiye defteri, mektup suretleri defteri(gönderilen mektup ve telgrafların suretlerinin kaydedildiği defterdir. Tatbi-
katta bu defter hiç bir şekilde tutulmamakta fakat tacirler, gelen mektup ve telgraflar ile giden mektup ve telgrafların birer suretini tasnif ederek saklamaktadırlar) ve envanter defteridir. Ayrıca isteğe bağlı olarak; büyük defter, kasa defteri, senetler defteri ve mağaza defteri(günlük satış defteri, le livre de magasin) tutulabilmektedir(Baron Louis FREDERICQ, Precis De Droit Commercial, Bruxelles, 1970, s.54 vd.). Defter sistemleri ve çeşitli ülkelerdeki uygulama hak-
kında bilgi için bkz.: Kenan ERKURAL, Muhasebe Organizasyonu, İstanbul, 1979, s.101 vd.

(61) CONTIN, agk., s.201 vd.

(62) 4 Ocak 1961 tarih ve 213 sayılı kanun(RG.: T.10.1.1961, sa.10703 - 10705).

nun "bilanço esasına göre defter tutma"(63) başlığı altındaki 3. bölümünde yer alan bilanço esasına göre tutulacak defterlerle ilgili 182. vd.daki maddelerden yararlanarak tesbit etmek mümkündür. Buna göre, anonim ortaklığın tutmakla yükümlü olduğu "lüzumlu defterler"i, tutulması zorunlu defterler ve tutulması isteğe bağlı (ihtiyari) defterler şeklinde bir ayırım içinde inceleyebiliriz.

bb. Tutulması Zorunlu Defterler

Bunlar, Ticaret Kanunumuzun, Vergi Usul Kanunumuz ve ilgili diğer kanunlar tarafından öngörülen ve bilanço esasına göre defter tutmak yükümlülüğü altındaki tacirlerin tutmak zorunda olduğu defterlerdir. Ticaret Kanunumuz gerçek kişi ayırımı yapmaksızın bütün tacirler için bir kısım defterlerin tutulmasını zorunlu kılmıştır(64). Ayrıca Ticaret Kanunumuz anonim ortaklıklarla ilgili, "hususî defterler" başlığı altındaki 326.maddesinde, tutulması zorunlu diğer defterleri belirtmiştir. Vergi Usul Kanunumuz ise, her türlü ticaret şirketlerini, bu arada anonim ortaklığı da bilanço esasına göre defter tutmak mükellefiyeti altındaki birinci sınıf tacirler arasında saymış(VUK.m.172/2, 176, 177/4) ve 182. maddesinde bilanço esasına göre tutulacak defterlerin neler olduğunu belirtmiştir.

(63) Muhasebe uygulaması bakımından muzaaf(çift) kayıt usulü de denir. İşletmenin varlığına dahil herhangi bir kıymet hareketinin birbiriyle ilgili en az iki hesaba, aynı zamanda ve yekdiğerini kontrol edecek şekilde, karşılıklı olarak kaydedilmesine muhasebe dilinde verilen addır(Mustafa Sırrı ATLI/Orhan Nuri ÇEVİK, Mevzuatımızda Defter ve Belgeler, Ankara, s.71).

(64) ATLI/ÇEVİK, agk., s.29.

Zorunlu defterleri de kanunlarımızın ve ticaret hayatı ile ilgili mevzuatın açıkca belirliyerek öngördüğü tutulması gerekli defterler(65) ve belirlemeden zorunlu kıldığı defterler şeklinde bir ayırıma tabi tutmak mümkündür.

aaa. Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve
İlgili Mevzuatın Belirliyerek Zorunlu
Kıldığı Defterler

1) Yevmiye Defteri

a) Yevmiye Defterinin Tanımı

Ticaret Kanunumuz yevmiye defterini "kayda geçirilmesi icabeden muameleleri vesikalardan çıkararak tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir" şeklinde tanımlamıştır(TK.m.70/I). VUK.nun 183.maddesi ise, "...kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir" şeklinde, Ticaret Kanunumuza paralel biçimde tarif etmiştir. Her iki kanun arasında tek fark, VUK.nun "vesikalardan çıkararak" ibaresinin yer almasıdır(66).

(65) VUK.nun açıkca belirleyerek tutulmasını zorunlu kıldığı bir kısım defterler de vardır ki, bunlar, hukuki yapıları ne olursa olsun işletmelerin konusu gözönüne alınarak, her işletmenin özelliğine(iştiğal mevzuuna) göre tutmak zorunda olduğu defterlerdir. Bir anonim ortaklığın ayrıca bu defterleri tutabilmesi için sözkonusu defterlerin tutulmasını gerektiren bir konuda veya iş kolunda faaliyette bulunması gerekir. Bu sebeple VUK.nun 197 vd.maddelerle belirtilen defterleri burada incelemeyeceğiz.

(66) Yılmaz ULUSOY, Ticari Defterler ve Ticari Belgeler, Ankara, 1981, s.145.

Yevmiye defteri "günlük defter" olarak da isimlendirilir(67). Yevmiye defterine anonim ortaklıkla ilgili her türlü kıymet değışikliklerinin kaydedilmesi gerekir(68).

b. Yevmiye Defterinin İncelenmesi

Denetçi, yevmiye defterini incelemeye geçmeden önce, defterin tutulmasının kimin sorumluluğunda olduğunu, deftere yapılacak kayıtların kimin iznine bağı olduğunu ve kayıtları yapmaya kimin yetkili olduğunu bilmek istiyecektir(69). İnceleme sırasında, yevmiye defterine yapılan kayıtların dayanağını teşkil eden belgelerin de hazır bulundurulması gerekir. Bu suretle, yevmiye defterinin incelenmesi, asıl belgelerin tetkikini, mevcut muhasebe sisteminin gözden geçirilmesini, yevmiye kaydının matematiksel doğruluğuna bakılmasını ve kaydın büyük deftere geçirilişinin izlenmesini kapsayacak şekilde gerçekleştirilmiş olacaktır(70).

(67) ATLI/ÇEVİK, agk., s.36.

(68) ULUSOY, agk., s.142 vd. Yevmiye defteri ve diğer defterler hakkında daha fazla bilgi için ayrıca bkz.: ZÜLKÜF KANAT, Defter Tutma, Ankara, 1981, s.156 vd.; ULUSOY, agk., s.142.; ATLI/ÇEVİK, agk., s.36 vd.; Ö.CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teknik...., s.51 vd.; Mazhar HİÇŞAŞMAZ, "Muhasebe Tekniğı Bakımından Ticaret Kanunu Hükümlerinin Tahlili", Ticaret ve Banka Hukuku Haftası (27 Nisan-3 Mayıs 1959), (Banka ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No:15, Ankara, 1960), s.44 vd.; İsmail DOĞANAY, "Türk Ticaret Kanununun Ticari Defterlerle İlgili Hükümleri Üzerine Bir İnceleme", BATIDER, C.VI, sa.1 (Temmuz 1971), s.1 vd.; Remzi ÖRTEN, "Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Açısından İncelenmesi", Ankara İTİA. Dergisi, C.9, sa.1-2, 1977, s.103 vd.

(69) ÇÖMLEKÇİ, Muhasebe Denetimi, s.65.

(70) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.66.

Yevmiye defteri kayıtları bütün olarak veya bir örnek seçmek suretiyle incelenebilir. Bazı denetçiler yevmiye defteri kayıtlarının bütünüyle incelenmesinden yanadırlar. Bir kısmı ise, sonuçların incelenmesi tatmin edeci olduğu takdirde örnekleme suretiyle inceleme yapmayı tercih ederler. Tam inceleme şu şekilde yapılır(71):

- 1- Yevmiye defteri kayıtlarının dayanağı olan tüm kanıtlayıcı belgeler el altında bulundurulmalıdır. İyi bir muhasebe uygulamasında her yevmiye defteri kaydının yazılı bir yetki belgesine ya da geçerli bir onaya dayanması zorunlu görülmektedir.
- 2- Belgelerde yer alan meblağların yevmiye defterinde izlenmesi suretiyle denetçi, düzensizlikleri bulabilir. Belge incelendikten ve üzerindeki muhasebe ile ilgili bilgiler yevmiye defterinde görüldükten sonra denetçi, bu belgelerin tekrar kullanılmaması için kendine özgü bir işaretlemelidir. Aynı işaretlemeyi belgenin karşılığı olan yevmiye defteri kaydına da yapmalıdır.
- 3- Yevmiye defteri ve belgelerdeki kayıtlar alacak ve borç kalemlerinin doğruluğu bakımından matematiksel olarak incelenmelidir.

(71) HOLMES/OVERMYER, agk., s.342.

4- Yevmiye defteri kayıtları ilgili defteri kebir hesaplarında izlenerek defteri kebir kayıtlarının doğru olup olmadığı araştırılmalıdır.

Örnekleme suretiyle inceleme(72): Muhasebe sisteminin etkinliğine ve incelemeye tabi tutulacak defter kayıtlarının çokluğuna göre, kabul edilebilir bir örnekleme plânı yapılır ve bu plâna uygun olarak tesadüfi örnekler seçilir. Böylece örnekleme suretiyle seçilen kayıtlar, ilgili belgelerle beraber incelenir. Örneğin incelenmesi tatmin edici sonuçlar verirse, yevmiye defteri kayıtlarının ve belgelerin bütünüyle, kabul edilebilir ölçüde doğru olduğu anlaşılır. Denetçi, yevmiye defterindeki bir kayıttan veya bir hesaptan hareket ederek kayıtları geriye, kanıtlayıcı belgelere doğru izlemek suretiyle de inceleme yapmak yoluna gidebilir.

2) Defteri Kebir

a) Defteri Kebirin Tanımı

Ticaret Kanununun 71.maddesinde, defteri kebir "yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımın aynı şekilde VUK. nun 184.maddesinde de tekrarlanmış olduğunu görüyoruz. Uygulamada "büyük defter" olarak da adlandırılmaktadır(73). Defteri kebir,

(72) HOLMES/OVERMYER, agk., s.344.

(73) ATLI/ÇEVİK, agk., s.46.

işletmenin hesap plânına göre, ana hesapların kendilerine özgü nitelikleriyle ayrı ayrı görülebilecekleri bir defter özelliğini taşımaktadır(74).

b) Defteri Kebirin İncelenmesi

Bir defteri kebir incelemesi işi amaçların elde edilmesini sağlayacak şekilde gerçekleştirilmelidir(75):

- 1- İnceleme döneminin başında hazırlanacak bir defteri kebir mizanının doğruluğunu sağlamak;
- 2- Yevmiye defteri kayıtlarından defteri kebire geçirilişlerin doğruluğunu kanıtlamak;
- 3- Analiz edilmemiş tüm hesap bakiyelerinin ve toplamlarının doğruluğunu tesbit etmek;
- 4- Defteri kebire ek olarak yardımcı defterler ve isteğe bağlı defterler kullanılıyorsa, gerekli incelemelerin yapılarak, geçirilişlerin doğruluğunu tesbit etmek;

Denetçi, denetimin başında bir çalışma mizanı hazırlıyacaktır(76). Çalışma mizanı, işletmenin hesap dönemi sonu itibariyle bakiye veren bilanço ve gelir tablosu hesaplarından faydalanılara

(74) ULUSOY, agk., s.147.

(75) HOLMES/OVERMYER, agk., s.347.

(76) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.66; HOLMES/OVERMYER, agk., s.348.

denetimin ilk gününde hazırlanır. Bu mizan denetçinin en önemli çalışma kâğıtlarından biridir(77). Denetim, bir ara denetim şeklinde yapılıyorsa, önceki dönemin denetim düzeltmelerinin hesaplara geçirildiğini tesbit amacıyla denetçi, hesap bakiyeleri ile karşılaştırmayı sağlamak üzere bir geçmiş dönem mizanı elde eder(78).

Ele alınan denetim dönemleriyle ilgili olarak yevmiye defterinin incelenmesi sırasında, büyük deftere yapılan geçirmeler izlenmekte ve tetkik edilen hususlar incelendiklerine dair işaretlenmekte idi. Aynı dönemler için büyük defter hesapları incelenerek işaretlenmemiş kalemlerin tesbitine çalışılır. İşaretlenmemiş kalemlerin varlığı, ya denetçinin dikkatsizliği yüzünden işaretlemeyi unuttuğunu ya da, daha önemlisi, yevmiye defterinde olmayan bir kaydın büyük deftere yapıldığını gösterir. Eğer ikinci durum söz konusu ise, bu konuda yapılacak şey bunları çalışma kâğıtlarına geçirmektir. Denetçi denetimin sonuna doğru bu bilgi durumlarının açıklık kazanmasına yarayacak bilgiyle karşılaşabilir. Bunun için hemen görevlilele görüşmek yoluna gitmemek gerekir. Çünkü durumu öğrenen görevli bunun izlerini yok etmek çabasına girebilir(79).

Bundan sonra denetçi bir kısım hesapların analizini yapacaktır(80). Denetçinin mizan hazırlandığı zaman ya da hazırlandık-

(77) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.49. Mizanın yapılış şekli konusunda bilgi için bkz.: ÇÖMLEKÇİ, agk., s.50 vd.

(78) HOLMES/OVERMYER, agk., s.348.

(79) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.66.

(80) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.67.

tan hemen sonra analiz edilecek hesapları belirlemesi gerekir(81). Bu analizler, incelenen hesapların bakiyelerine dayanacak ve denetçinin işlemlerin doğruluğunu ispatlamasına yardım edecektir. Analiz edilmeyen hesaplarla ilgili olarak yekûnlar ve bakiyeler açısından tetkikler yapılır. Bu suretle de, mizandaki tutarların fiili hesap bakiyelerini aksettirdiğinden emin olunur(82).

3) Envanter Defteri

Ne Ticaret Kanunumuz ne de VUK. envanter defterini tanımlamamış, sadece bu deftere nelerin geçirileceği hükme bağlanmıştır. Ticaret Kanunumuza göre envanter defterine "işletmenin açılış tarihinde ve müteakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaybolunur" (TK.m.72/I).

Envanter defteri, "işletmenin belirli bir devre sonunda malî durumunu gösteren defterdir"(83). şeklinde tanımlanmıştır. Eski ticaret kanunumuz envanter defterine "mevduat ve muvazene defteri" adını vermektöyçü(84). HİRŞ'in eski kanun yürürlükte olduğu dönemde yaptığı fakat, bugün de geçerliliğini koruyan bir tanıma göre:

(81) HOLMES/OVERMYER, agk., s.349.

(82) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.67.

(83) Sait Kemal MİMAROĞLU, Ticaret Hukuku, C.I, Genişletilmiş 2. baskı, (Ank.Ünv.Siy.Bil.Fak.Yay.No.295, Ankara,1970), s.399.

(84) Yaşar KARAYALÇIN, Ticaret Hukuku Dersleri, Ankara,1957, s.222.

"Mevcudat(envanter) defteri, bir tacirin muayyen bir anda mevcut olan bütün mal ve alacaklarının yani aktiflerinin ve bütün borçlarının yahi pasiflerinin tesbit edildiği defterdir"(85).

4) Karar Defterleri

a) Genel Olarak

Ticaret Kanunumuzun 66/I ve 78.maddelerinde, hükmi şahıs tacirlerin tutacakları defterler arasında sayılan "karar defteri" ibaresini, anonim ortaklıklar bakımından, aynı kanunun 326.maddesinin 2 ve 3.bentlerinin açık hükmü karşısında "karar defterleri" şeklinde anlamak gerekmektedir. Hernekadar, 78.maddenin methinde, hem "...umumi heyet veya ortaklar heyeti(...) tarafından müzakere neticesinde ittihaz olunan kararlar..."ın ve hem de "...idare meclisi tarafından müzakere neticesinde ittihaz olunan kararlar..."ın aynı karar defterine yazılacağı anlaşılmakta ise de, anonim ortaklığın ayrıca tutmak zorunda olduğu özel nitelikteki defterleri belirlen 326.madde: Umumi heyet zabıtlarının yazılmasına mahsus "toplantı ve müzakere defteri" (TK.m.326/2) ile idare meclisinin toplantı ve müzakerelerinin yazılmasına mahsus "idare meclisi kararlar defteri"nden bahsetmektedir(TK.m.326/3). Özel hüküm niteliğindeki 326.maddenin bu açıklığı karşısında, anonim ortaklıklar bakımından, sözkonusu defterlerin birbirinden bağımsız iki ayrı defter şeklinde tutulması gerekeceği kuşkusuzdur.

(85) E.HİRŞ, agk., s.132. Envanter defterinin tanımı için ayrıca bkz.: ULUSOY, agk., s.153, dipnot:178.

Doktrinde ayrıca bir de denetçiler kurulu karar defterinden söz edilmektedir ki, kanunumuzda öngörülmüş değildir. Denetçilerin kurul olarak yaptığı işler dolayısıyla alacakları kararların yazılmasına mahsus defter niteliğindedir. İtalyan hukukunda olduğu gibi bizde de denetçiler kurulu kararlarının bir deftere yazılarak toplantıda hazır bulunan denetçiler tarafından imzalanması yararlı olacaktır(86).

b) Genel Kurul Karar Defteri

Ticaret Kanunumuzun hükümlerine göre, anonim ortaklık genel kurullarınca alınan kararların kaydı için bir defter tutulacaktır(TK.m.66/1, 78, 326/2)(87). Bu deftere, "umumi heyet(genel kurul) karar defteri" (TK.m.78) veya "umumi heyet zabıtlarının yazılmasına mahsus(toplantı ve müzakere defteri)" (TK.m.326/2) denilmektedir. Ticaret Kanunumuzun 78.maddesine göre, genel kurul karar defterine geçirilmesi gereken hususlar şunlardır(88):

- 1- Genel kurulda alınan kararlar;
- 2- Genel kurulda hazır bulunan üyelerin adları ve soyadları;
- 3- Toplantı günü;
- 4- Toplantı beyan edilen rey ve müzakerelerin tam bir surette bilinmesi için gerekli diğer hususlar;
- 5- Kararların altının şirket adına imza koymaya yetkili kişiler tarafından imzalanması.

(86) ATLI/ÇEVİK, agk., s.62 vd.; ULUSOY, Mukayeseli Sermaye...., s.272. Ayrıca bkz.: Bu çalışma s. vd.

(87) ATLI/ÇEVİK, agk., s.58.

(88) ULUSOY, agk., s.99; ATLI/ÇEVİK, agk., s.58 vd.

Yalnız, genel kurul karar defterinin kimler tarafından imzalanacağı konusunda, tereddütler vardır. Genel kurula katılan ortakların tamamı tarafından imza edilecektir. Yoksa ortaklardan bir kısmının imzalaması yeterli sayılacak mıdır?

Genel kurul kararlarının muteberliğini TK.m.378 ve 297.maddelerde öngörülen şartlar bakımından değerlendiren Yargıtay Ticaret Dairesinin 16.5..1963 tarih ve E.1962/5566, K.1963/2167 sayılı kararına(89) göre, oya katılanların tamamının genel kurul toplantı tutanağını imzalamamış olmaları, kararın iptali için yeterli bir sebep sayılmamıştır(90).

Genel kurul toplantı tutanağı, genel kurulun iradesi şeklindeki kararları tesbit eden bir belge niteliğindedir. Tutanağın, kanun ve ana sözleşme hükümlerine uygun olarak tutulmasına nezaret eden hükümet komiseri tarafından imzalandıktan sonra(TK.m.297), genel kurul başkanlık divanı tarafından da imzalanması, bu belgeleri, muteber ve ispat gücü yönünden yeterli hale getirmektedir(91).

Genel kurulda toplantının açılmasıyla, gündem sırasına göre yapılan görüşmelerin doğrudan doğruya "toplantı ve müzakere defterine" yazılması mümkün olmakla beraber, genel kurul toplantısının sonunda tutanağın başkanlık divanı ve hükümet komiserince okunarak, ifade bozuklukları giderildikten sonra düzenlenip, deftere geçirilmesi daha mantıklı bulunmaktadır(92). Bu konuda şu hususu da belirtmek gerekir ki, toplantı tutanakları mutlaka toplantı salonunda ve

(89) Karar için bkz.: ULUSOY, agk., s.102, Dipnot: 113;

(90) ULUSOY, agk., s.102 vd.

(91) ULUSOY, agk., s.103; ATLI/ÇEVİK, agk., s.326.

(92) ULUSOY. agk.. s.105.

toplantıyı müteakip imzalanmalıdır. Yalnız karar defterine geçirilecek hususlar bakımından böyle bir mecburiyet olduğu söylenemez. Toplantı tutanaklarının aslına sadık kalınarak, kararların deftere elle yazılarak başkanlık divanını teşkil eden üyelerce imzalanması veya daktilo ile yazılıp imzalanmış toplantı tutanaklarının deftere kopmıyacak ve değiştirilmeyecek şekilde yapıştırılması da mümkündür(93).

c) Yönetim Kurulu Karar Defteri

Anonim ortaklıklar, yönetim kurulu tarafından yapılan toplantıların, toplantılar sırasında ceryan eden müzakerelerin ve alınan kararların tesbit edilerek yazılması için bir defter tutmak zorundadırlar. Bu deftere "idare meclisi kararlar defteri" veya yönetim kurulu karar defteri" denilmektedir(TK.m.66/1, 78, 326/3).

Ticaret Kanunumuzun 78.maddesi yönetim kurulu karar defterinde bulunması gereken hususlar bakımından, genel kurul karar defteri konusunda yapmış olduğumuz açıklamalara paralel bir düzenleme getirmiştir. Yalnız bu hususlar yönetim kurulunun özellikleri dikkate alınarak yerine getirilecektir.

Yönetim kurulunun kendisine düşen görevleri zamanında yapıp yapmadığının araştırılmasında en önemli inceleme kaynağı karar defteridir(94). Yönetim kurulu karar defterinin incelenmesi, yönetim

(93) ULUSOY, agk., s.105.

(94) ULUSOY, agk., s.107.

kuruluna kanun, ana sözleşme ve genel kurul tarafından verilmiş olan görevlerin nasıl ve nö ölçüde yerine getirilmiş olduğunun anlaşılması bakımından çok önemlidir.

Toplantıda beyan olunan düşünce ve görüşlerin tam bir şekilde bilinmesini sağlayacak hususların karara geçirilmesi zorunlu bulunmaktadır. Ayrıca, yönetim kurulu kararlarının muteberliği, bunların yazılıp imza edilmiş olmasına bağlıdır(TK.m.330/3). İmzaların toplantı sırasında ve toplantıda hazır bulunan üyeler tarafından atılması gerekir. Karara karşı olan üye veya üyeler varsa, bunların karşı olma sebeplerini tutanağa yazarak imzalamaları zorunludur(TK.m.330/1) (95).

d) Karar Defterlerinin İncelenmesi

Denetçilerin, ortaklığın yönetimi ve işleriyle ilgili kararların alındığı genel kurul ve yönetim kurulu toplantı tutanaklarını içeren genel kurul ve yönetim kurulu karar defterlerini incelemesi ve kendileri için gerekli göreceği notları alarak çalışma kâğıtları arasına katmaları yararlı olacaktır(96).

Genel kurul ve yönetim kurulu karar defterleri mali nitelikte olmayan belgelerden sayılmakla beraber(97), denetimin ilk zaman-

(95) ULUSOY, agk., s.108. Defterin yazılış biçimi konusunda bilgi için bkz.: ULUSOY, agk., s.108 vd.

(96) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.57.

(97) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.57; HOLMES/OVERMYER, agk., s.317.

larında denetçiler tarafından okunmalarında yarar vardır. Çünkü yapılmış ve yapılması kararlaştırılmış önemli işlerin çoğu bu defterlerde yazılı durumundadır(98). Mali nitelikte olmayan belgelerin incelenmesi, denetimin ilk safhalarında ya da denetim başlamadan önce yapılmalı, böylece ortaklık defterlerinin ve mali tabloların incelenmesinde onlardan edinilen bilgilerden yararlanılmalıdır(99).

Denetçi karar defterlerinden bilgiler çıkarırken gerekli ya da gereksiz hususları birbirinden ayırmayı bilmelidir. Yönetim kurulu karar defterinde denetçiyi ilgilendiren konular, denetimi etkileyen ve yönetim kurulu kararlarına uygun olarak yürütülmesi gereken işlemlerin dayanağı esasları belirleyen konulardır(100). Genel kurul karar defterinin incelenmesi bakımından ise, denetçi, genel kurulda alınan kararların yönetim kurulu ve ortaklık görevlileri tarafından usulüne uygun bir biçimde yerine getirilip getirilmediği araştırıp tesbit etmelidir(101). Denetçi karar altına alınmış olduğu halde yapılmamış işler gördüğünde, işin mahiyeti ve niçin tahakkuk safhasına konulmadığını ve gelecek için bu hususta ne düşünüldüğünü araştırmaya koyulmalıdır(102).

(98) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.58.

(99) HOLMES/OVERMYER, agk., s.317 vd.

(100) HOLMES/OVERMYER, agk., s.321.

(101) HOLMES/OVERMYER, agk., s.322.

(102) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.58. Yönetim kurulu ve genel kurul karar defterlerinin incelenmesi sırasında denetçi tarafından tesbit edilmesi gereken konular hakkında bilgi için bkz.: HOLMES/OVERMYER, agk., s.320 vd.; ÇÖMLEKÇİ, agk., s.58.

6) Pay Defteri

Pay defteri, pay sahipleri defterinden ayrı olarak sadece nama yazılı pay senetlerinin yazıldığı ve ortaklık tarafından takip edildiği defterdir(106). Ticaret Kanunumuzun 417.maddesinin 3.fıkrasında, ortaklığın, "...nama yazılı hisse senetleri sahiplerinin ad, soyad ve adreslerini...." pay defteri adı verilen bir deftere kaydedeceği belirtilmiştir.

Ticaret Kanunumuzun 417.maddesinin 4.bendi hükmüne göre, nama yazılı hisse senetleri bakımından, "şirkete karşı ancak pay defterinde kayıtlı bulunan kimse ortak sıfatını haizdir"(107). Bu sebeple, nama yazılı hisse senedi sahiplerinin ve bunlardaki değişikliklerin pay defterine yazılması gerekmektedir(108).

Pay defterine kaydedilecek hususlar kanunda tahdidi olarak sayılmış değildir. Yöneticiler lüzumlu görecekları bilgilere defterde ayrıca yer verebilirler(109).

(106) ULUSOY, agk., s.92.

(107) İsviçre Federal Mahkemesi, "Pay defteri dışında ve pay defterine kayıt haricinde hiç bir başka işlem hissedarlık vasfını vermez. Hukuken ancak pay defterinde kayıtlı kimseler hissedardır" şeklindeki görüşünü değiştirmiştir. 23 Haziran 1964 tarihli kararına göre, "Pay defterindeki kayıt hissedarlık sıfatını tesbit için yeterli değildir, (....) her ne sebeple olursa olsun, pay defterine kaydolmamış bir kimse, hisseyi mutlak bir surette iktisap etmiş olduğunu ispat ederse hissedarlık sıfatını haiz olur" (POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.526 vd.). Bu konuda daha fazla bilgi için bkz.: ULUSOY, agk., s.93 vd.; TEKİL, agk., s.50.; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.525 vd.

(108) ULUSOY, agk., s.93.

(109) ULUSOY, agk., s.93; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.521.

5) Pay Sahipleri Defteri

Pay sahipleri defteri, Ticaret Kanunumuzun 326.maddesinin 1.bendinde, "Anonim ortaklığın kurulması sırasında taahhüt edilen (konan) payların ve bu paylar için yapılan ödemelerin; ortaklığın kurulmasından sonra ise, sermayenin artırılması suretiyle çoğaltılan sermayeye tekabül eden payların ve bu paylar için yapılan ödemelerin yazılmasına mahsus defterdir" şeklinde tanımlanmıştır.

Pay sahipleri defteri isminden de anlaşılacağı üzere, ortaklığa ait henüz kıymetli evrak niteliğinde bir senede(pay senedi) bağlanmamış payların sahiplerini, taahhüt ettikleri pay miktarını ve taahhüt edilen pay miktarının tamamen ödenip ödenmediğini takip yaramaktadır(103).

Pay sahipleri defterinde bulunması gereken bilgiler kanunda şu şekilde gösterilmiştir(104):

- 1- Pay sahiplerinin ad ve soyadları veya ünvanları;
- 2- Ortaklığın kurulması anında taahhüt olunan sermaye miktarı ve yapılan ödemeler;
- 3- Sonradan sermaye artırımında taahhüt olunan sermaye ve bu sermaye karşılığında yapılan ödemeler;

Pay sahipleri defteri, taahhüt edilen payların hisse senedine bağlanmasından sonra fonksiyonunu yitirmektedir(105).

(103) ULUSOY, agk., s.92.

(104) ULUSOY, agk., s.91.

(105) ULUSOY, agk., s.92.

Ticari defterlerin tutulmasının amacı genel olarak, Ticaret Kanunumuzun 66.maddesinin 1.fıkrasında belirtildiği şekliyle, tacirin "...ticari işletmesinin iktisadi ve malî durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen noticeleri tesbit etmek...."tır. "Pay defteri ise, böyle bir amacın elde edilmesine hizmet etmemekte sadece, nama yazılı hisse senedi sahiplerinin yazıldığı bir liste niteliğini taşımaktadır. Yani pay defteri TK.m.66 vd. anlamında bir ticari defter değildir". Denilmek suretiyle, denetçilerin ve pay sahiplerinin denetim hakkı kapsamına girmediği dahi ileri sürülmüştür(110). Pay defteri, anonim ortaklığın mahiyet ve öneminin gerektirdiği kanunen tutulması zorunlu bir defter olması dolayısıyla, denetçilerin varlığını ve doğruluğunu araştırmak zorunda olduğu lüzumlu kayıt ve belgelerden ayrı olarak düşünülmez(111). Bu sebeple lüzumu halinde denetçilerin incelenmesine konu olabilecektir.

7) Tahvil Defteri

Ticaret Kanunumuzun 428.maddesinde, "Tahvil çıkarıldığı takdirde şirketçe nama yazılı tahvillerin kaydına mahsus bir defter tutulur" denilmektedir. Kanunda bir açıklık bulunmamakla beraber, nama yazılı tahvile sahip her kişi adına defterde bir sahife ay-

(110) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.522.

(111) ULUSOY, agk., s.96.

rılıp bu sahifeye, tahvil sahibinin ad, soyad ve adresiyle aldığı tahvil miktarını ve tahvillerin seri numaralarını kaydetmek yararlı olacaktır(112).

Tahvil defterinin tutulması anonim ortaklık için birkaç yönden fayda sağlar:

- 1- Ortaklık, kime karşı ne miktar borcu olduğunu bilmek imkânına kavuşur;
- 2- Tahvil sahipleri genel kurulu toplantısının yapılması gerektiğinde, defterde kayıtlı bulunan tahvil sahiplerinin adreslerine kolayca çağrı yapılabilir(113);
- 3- Bedeli, tahvil sahibi tarafından tamamen ödenmemiş olan nama yazılı tahvillerin devri halinde, anonim ortaklığın, EK.m.173 den kaynaklanan, muvafakatına ilişkin şartın yerine getirilmesi sağlanmış olabilir(114).

8) Kâr Ortaklığı Belgesi ile İlgili Faaliyetlerin Kaydedilmesine Mahsus Defter

Merkez Bankası tarafından yayınlanan ve anonim ortaklıklar tarafından çıkarılacak "kâr ortaklığı belgelerinin" düzenleme

(112) ULUSOY, agk., s.110.

(113) ULUSOY, agk., s.110; agk., s.1059.

(114) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.575; ULUSOY, agk., s.111.

esaslarına ilişkin tebliğin(115) 10.maddesinin (c) bendi hükmüne göre, kâr ortaklığı belgeleri ile ilgili faaliyetlerin(gelir ve giderlerin) kaydedileceği bir defterin tutulması zorunludur(116).

Tebliğ uyarınca yeni bir kıymetli evrak türünün hukuki çerçevesi çizilmektedir. Bu belgelere isabet eden kâr ve zararın tesbit edilebilmesi için, ihracı gerçekleştiren anonim şirketin ayrı bir defter tutması öngörülmüştür(117).

Bir anonim ortaklığın kâr ortaklığı belgesi ile ilgili faaliyetlerin kaydedilmesine mahsus defter tutması için şu şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir(118):

- 1- Ortaklığın kâr ortaklığı belgesi çıkarmış olması;
- 2- Kâr ortaklığı belgesi çıkaran ortaklığın birden fazla işletmesinin veya faaliyet sahasının bulunması;

-
- (115) Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 22 Sayılı Karara İlişkin T.C.Merkez Bankası Tebliği No:1 (RG.: 15 Ocak 1982, sa.17575, s.37).
- (116) Latif ÇAKICI, "Kâr Ortaklığı Belgesi: KOB", Milliyet, 13 Mayıs 1982, s.2.
- (117) Mustafa YAVAŞ, "Kâr Ortaklığı Belgesi: KOB", Vergi Sorunları, C.III, 1982, s.125.
- (118) Söz konusu Tebliğ'in 10.maddesinin (c) bendi hükmü şöyledir: "Kâr ortaklığı belgesi şirketin kâr amacına yönelik faaliyetlerinden sadece birinin veya birkaçının finansmanı için çıkarılmışsa şirket, ortaklık belgesinin kapsadığı faaliyet kolları için(sınai maliyet hesaplarına benzer şekilde) o faaliyetlerle ilgili gelir ve giderlerin kaydedildiği özel defterler tutmak zorundadır. Dağıtılabilir kâr ve zarar bu defter kayıtlarına göre bulunacak kâr ve zarardır".

3- Kâr ortaklığı belgesinin ortaklığın kâr amacına yönelik faaliyetlerinden sadece birinin veya birkaçının finansmanı için çıkarılmış olması...

İşte bu şartların gerçekleşmesi halindedir ki, kâr ortaklığı belgesinin kapsadığı faaliyet kolları için, kâr ortaklığı belgesi almış olan kimselerin, kâr ortaklığı belgesinde yazılı dönem sonunda elde edecekleri kâr veya katlanacakları zarar miktarını tesbit etmek amacıyla anonim ortaklık, kâr ortaklığı belgesi ile ilgili faaliyetlerin kaydedilmesine mahsus defteri tutacaktır. O halde, bu defterin tutulmasındaki asıl amaç, kâr ortaklığı belgesi çıkarılmak suretiyle finanse edilen bir işletmenin, ortaklığa ait diğer işletmelerden bağımsız olarak kâr veya zarar durumunu tesbit edebilmektir.

Şayet, ortaklığın bir tek işletmesi varsa veya kâr ortaklığı belgesi ortaklığa ait tüm işletme ve faaliyet sahalarının finansmanı için çıkarılmışsa, sözkonusu defterin tutulması gerekmeyecektir.

9) Günlük Kasa Defteri

Günlük kasa defteri, VUK.nun bilanço esasına göre defter tutanlar için getirdiği tutulması zorunlu bir defterdir(119). VUK.

(119) ULUSOY, agk., s.159.

nunda değişiklik yapan 2365 sayılı kanunla(120), "bilanço esasına göre tutulacak defterler"le ilgili 182.maddeye 4.bent olarak eklenmiştir(121).

Günlük kasa defteri, VUK.mun 2365 sayılı kanunla eklenen "mükerrer" 185.maddesinde, "...işletmenin kasa ile ilgili muamelelerinin günü gününe yazıldığı defterdir" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddede, "Defterin bir tarafına: Bir önceki günden devredilen kasa mevcudu, o gün içinde tahsil edilen paralar ve günlük peşin satış tutarları; Diğer tarafına: O gün içinde yapılan ödemeler, müfredatlı olarak kaydedilir" denilmek suretiyle deftere yazılması gereken hususların neler olduğu ve bunların nasıl yazılacağı belirtilmiştir.

bbb. Ticaret Kanunumuzun Belirlemeden

Zorunlu Kıldığı Defterler

Ticaret Kanunumuzun 66.maddesinde, her tacir, yukarıda sayılan defterlerden başka ayrıca, "...işletmesinin mahiyet ve önemini gerektirdiği bütün defterleri...." tutmakla yükümlü kılınmıştır. Bu defterler bünyesinde ve faaliyet konularına göre tutulması gerekli yardımcı(muavin) defterlerdir(122).

(120) RG.: T.31.12.1980, sa.17207(Mük.).

(121) Günlük kasa defteri hakkında daha fazla bilgi için bkz.: ULUSOY, agk., s.159 vd.; ATLI/ÇEVİK, agk., s.157 vd.; KANAT, agk., s.147 vd.

(122) ATLI/ÇEVİK, agk., s.30 vd.

Türk Ticaret Kanunu Adliye Encümeni Mazbatası'nda bu konuda şu açıklamaya yer verilmiştir: "...tutulması mecburi olan defterlerin bir kısmının isimleri gösterilmiş, diğer kısmının da işletmenin mahiyetine göre tutulması işletmenin sahibine bırakılmıştır. İşletme sahibi işletmenin mahiyetine uygun olan muhasebe sistemine göre mecburi defterlerin nelerden ibaret olacağını tayin edecek veya mütehassıslara tayin ettirecektir"(123).

Yardımcı defterlerin başlıcaları: Mal, stok giriş-çıkış defterleri veya kartları; sabit kıymetler, demirbaş ve amortisman defterleri; kıymetli evrak, senedat defteri, alacak ve borç senetleri defteri; gelen giden evrak defteri; sipariş defteri, müşteriler defteri; borçlular defteri, alacaklılar defteri gibi isimlerle görülebilir(124).

cc. Tutulması İsteğe Bağlı Defterler(125).

Ticaret Kanunumuzun 69.maddesinin 2.fıkrasında, tacirin "tutmak istediği" defterler şeklinde belirtilen bir kısım defterlerde vardır ki, tutulması tamamen tacirin isteğine bırakılmıştır. İşletmenin konusuna, büyüklüğüne, iş hacminin genişliğine göre isteğe bağlı defterlerin değişik örneklerine tatbikatta rastlanabilmektedir. Parakende satış defteri, cari hesap defteri, müşteri

(123) ELBİR, agk., s.118 vd.

(124) ATLI/ÇEVİK, agk., s.31.

(125) ATLI/ÇEVİK, agk., s.34 vd.

defteri, fatura defteri, gayrimenkul amortisman defteri gibi defterler bu tür defterlere genellikle örnek verebilirler.

Bir defterin yardımcı deftermi yoksa isteğe bağlı deftermi olduğu hususuna işletmenin büyüklüğüne, işlerin genişliğine bakılarak uzmanlarca karar verilebilmesi mümkündür.

3. Ortaklık Değerlerini Denetleme Görevi

a. Ortaklık Kasasını (Veznesini)

Denetleme Görevi

aa. Genel Olarak

Bir ortaklıkla veya onun muhasebesiyle ilgili işlemler sonuçta para ile ifade edilen işlemlerdir. Para ise, insan ihtiyaçlarının karşılanması bir aracı olarak, genellikle, her kesin ihtiyaç duyduğu, kolayca el değiştirebilen ve bu nedenle de yolsuzluklara elverişli olan bir varlıktır(126). Paranın suistimale müsait olma özelliği dolayısıyla, işletme içinde bu gibi durumların ortaya çıkmasını önliyecek usuller geliştirilmiştir(127). İşletmelerin para hareketleri muhasebede kasa hesabında yürütülmektedir(128). Muhasebe denetiminde kasa hesabının denetimi büyük önem taşımaktadır. Öyleki, çeşitli ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de kasa denetimi yasal bir zorunluluk olarak belirtilmiş bulun-

(126) ÇOMLEKÇİ, agk., s.67.

(127) Ö.CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teori...., s.71 vd.

(128) ARKUN, agk., s.169.

maktadır(129). Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 3.bendine göre, denetçiler, "...üç aydan ziyade ara verilmesi caiz olmamak üzere sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek"le görevlidirler.

Ortaklık kasasının denetimi denilince bunu dar anlamda; sadece, ortaklığa ait para ve kıymetli evrak niteliğindeki değerlerin saklanması mahsus kasanın(veznenin) değil, geniş manada kasa hesabının(130) denetimi şeklinde anlamak gerekir. Bu bakımdan dar anlamda kasa denetimi, kasa sayımı olarak adlandırılmakta ve kasa hesabının denetiminin bir unsurunu teşkil etmektedir(131).

bb. Kasa Denetiminin Amacı

Kasa hesabının denetimi de esas olarak bir uygunluk denetimidir(132). Amacı ise, kasa hareketlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıtlara geçirilip geçirilmediğini, özellikle kasa giriş ve çıkışlarının zamanında ve düzenli olarak eksiksiz bir biçimde kasa defterine ve ilgili mukabil hesaplara işlenip işlenmediğini araştırmaktır(133).

(129) GÜREDİN, agk., s.4.

(130) Uygulamada kasa hesabına genellikle banka ile ilgili işlemlerde dahil edilmekte ve "kasa ve bankalar hesabı" şeklinde isimlendirilmektedir(ÇÖMLEKÇİ, agk., s.67 vd.).

(131) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.70; GÜREDİN, agk., s.3 vd.

(132) GÜREDİN, agk., s.3.

(133) GÜREDİN, agk., s.4.

Böyle bir incelemeden asıl maksat ise, kuşkusuz, ortaklığın sahip olduğu ve kasada muhafaza edilen para, para hükmündeki kıymetli evrak ile diğer menkul kıymetlerin varlığını araştırarak, tahsis edildikleri amaçlar dışında kullanılmalarının ve böylece ortaklığın bir zarara uğramasının önüne geçmektir(134).

cc. Kasa Denetiminin Zamanı ve Süresi

Ortaklık kasasının denetimi, hesap dönemi içinde yapılacak ara denetimler şeklinde gerçekleştirilecektir. Bu ara denetimlerin hangi süreler içerisinde, ne zaman ve nasıl yapılacağı kanunumuzda açıklanmıştır. Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 3.bendine göre, sözkonusu denetimler "Üç aydan ziyade ara verilmesi caiz olmamak üzere sık sık ve ansızın..." yapılacaktır. Kanunumuzun ifadesinden anlaşılacağı üzere, en çok üç aylık devreler halinde yapılması gerekmektedir. Kanunumuz kasa denetimlerinin sık sık yani, üçer aylık dönemlerden daha kısa zaman aralıkları ile yapılması tavsiye etmekte; fakat, her ne olursa olsun üç aydan daha fazla geciktirilmemesini de istemektedir. Kanundan anlaşılan diğer bir husus da, her denetim birbirinden bağımsız olmakla beraber, bütün bir hesap dönemi boyunca birbirini takip eden, az çok eşit zaman aralıklarıyla yapılacağıdır.

Kanunda "ansızın denmesi ise, kasa denetiminin nasıl yapılacağı ile ilgilidir. Yalnız belirtelim ki, ansızın yapılması gereken denetim, kasanın sayımına ilişkin denetimdir. Yoksa, kasa

(134) DOMANIÇ, agk., s.683.

sayımı yapıldıktan sonra kasa hesabının incelenmesi bakımından, denetimin süpriz etkisinden yararlanmaya **ihtiyaç** olmayacaktır.

Denetçi kasa sayımını önceden haber vermeden ani olarak, tam bir baskın şeklinde yapmalıdır(135). Denetçiler ortaklık kassasını gün tayin etmeden denetlemekle yükümlüdürler. Haber vermelerine katiyen **müsaade** olunmamıştır(136). Öyle ki, ilgililer kasa sayımının yapılacağını herhangi bir şekilde öğrenmişlerse kasa sayımı uygun bir zamanda tekrar edilmelidir(137).

Her ne kadar kanunumuz kasa işletmelerinde bir yolsuzluğa sebebiyet vermemek için denetlemelerin ansızın yapılmasını öngörmekte ise de, uygulamada denetçilerin kasa sayımını yapmak için **günlük kasanın kapanmasını bekliyerek** durumu kasadara bildirdikleri(138) belirtilmekte veya hiç olmazsa hem denetçi hem de işletme için en uygun bir zamanda yapılması gerektiği görüşü(139) ifade edilmektedir.

dd. Kasa Denetiminin Yapılması

aaa. Kasa Sayımı

Kasa hesabının denetimi kasa sayımı ile başlar. İşletmede birden fazla kasanın bulunması halinde, tüm kasaların sayımının

(135) GÜREDİN, agk., s.4; Hermann FLURY (Çev.Suat KESKİNOĞLU), Muhasebe ve Bilanço Kontrolü (İsviçre Tekniğine ve Hukukuna Göre), İstanbul, 1951, s.26.

(136) ARSLANLI, agk., C.II, s.246.

(137) FLURY, agk., s.26.

(138) GÜREDİN, agk., s.4.

(139) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.70.

mümkün olduğu kadar aynı anda yapılması, bu sayede kasalar arasında para kaydımlarının önlenmesi, kasa sayımının önemli bir şartıdır(140). Birden fazla kasanın varlığı halinde alınacak ilk tedbir, bunların hepsinde birden muamelelerin durdurulması olmalıdır(141). Denetçi, kasa sayımına başlamadan önce kasa defterini kendi koyacağı bir işaretle kapatmalı, deftere bundan sonra kayıt yapılmasını önlemelidir. Ancak denetçi uygun göreceği takdirde, sayıma geçmeden ve kasa defterini kapatmadan önce, henüz deftere işlenmemiş muhasebe fişlerinin kendi gözetimi altında deftere işlenmesine izin verebilir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra kasanın haznesi tamamen boşaltılarak, kasadan çıkan paralar ve kasa muhasebe fişleri cinslerine göre(kâğıt para, madeni para, kasa giriş-çıkış ve mahsupları ile ilgili belgeler) kasalara tasnif ettirilir. Denetçi paralara kendisi el sürmeksizin sayımı kasalara yaptırmalıdır(142). Kasa sayımının sadece miktar ve tutar bakımından yapılmış olması yeterli değildir. Sayımı yapılan değerlerin geçerli olup olmadıklarına da bakmak gerekir(143). Kasada kıymetli evrak türünden bazı kıymetler de çıkmışsa, bunların senetler hesabında gösterilip gösterilmediğini ayrıca incelemelidir(144).

(140) GÜREDİN, agk., s.4.

(141) FLURY, agk., s.26.

(142) GÜREDİN, agk., s.4; FLURY, agk., s.26.

(143) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.71; FLURY, agk., s.29.

(144) FLURY, agk., s.29.

Sayımın sonucu, düzenlenen bir kasa sayımı tutanağına geçirilir. Tutanak denetçi ve kasadar tarafından imzalanır(145).

Denetçi sayım sırasında, deste halinde bağlanmamış kağıt paralar ile rulo haline getirilmemiş madeni paraları tamamen, deste ve rulo halindeki paraları ise örnekleme yoluyla ağıtırarak saydırmalıdır. Sayım sonucunda, kasada olması gereken para miktarı ile fiili kasa mevcudu arasında fark bulunuyorsa, bu fark çalışma kâğıtlarına aktarılmalı ve durum işletmedeki ilgililere bildirilmelidir. Sayım sırasında, henüz muhasebe kayıtlarına yansıtılmamış çokca belgenin bulunması hali, genel kabul görmüş muhasebe ilkelere aykırılığın bir delili sayılmalı ve denetçi tarafından ilgililere bildirilerek ilerisi için gerekli önlemlerin alınması istenmelidir(146).

bbb. Kasa Hareketlerinin Denetimi

Kasa sayımının tamamlanmasından ve sonuçlarının tutanağı aktarılmasından sonra kasa hareketlerinin denetimine geçilmelidir. Kasa hareketlerinin denetimi için denetçi belirli bir zaman aralığı seçerek(bu zaman aralığının ne olması gerektiğı konusunda yukarıda bilgi vermiş bulunuyoruz), kasa defterine yapılan tüm muhasebe kayıtlarını, ilgili bulundukları kasa giriş ve çıkış belgeleri ile uygunluklarını arayarak, aralıksız bir biçimde, tek tek incelemelidir. Denetçi kasa defterine yapılmış muhasebe kayıtları ile bunlara

(145) GÜREDİN, agk., s.4. Uygulamada denetçilerin önceden basılmış kasa sayım tutanaklarından kullandıkları görülmektedir. Bu tutanağı bir örnek için bkz.: GÜREDİN, agk., s.5.

(146) GÜREDİN, agk., s.6.

esas teşkil eden muhasebe belgeleri arasındaki uygunluğu incelerken, sadece tutarlar açısından bir inceleme ile yetinmemeli, muhasebe belgelerinin muhasebe ilkelerinin öngördüğü biçimde düzenlenip düzenlenmediklerini de şekli bakımından araştırmalıdır(147).

Denetçi, denetlenen kasa hesabı ile varsa diğer kasa hesapları, banka ve posta çeki hesapları arasında meydana gelmiş olan nakit hareketlerini özenle incelemelidir(148).

Denetime esas alınan süre içindeki kasa defterine giriş ve çıkışların toplamları ve sahife tutarlarına ilişkin toplam aktarmaları eksiksiz bir biçimde denetlenmelidir. Nihayet, kasa defterinden büyük deftere yapılmış bulunan hesap aktarmaları arasındaki mutabakat sağlanmalıdır(149).

Kasa denetimine ilişkin açıklamalarımız işletmedeki kasa hesabının devamlı olarak işlediği, tahsilatların ve ödemelerin büyük çoğunluğuyla kasa aracılığı ile yapıldığı varsayımına dayanmaktadır. Bu durumda işletmenin kasasına giren paralar, giriş sebebi ne olursa olsun, bu hesabın borcuna, yapılan bütün ödemeler ise aynı hesabın alacağına kayıt edilmektedir. Hesabın borç bakiyesi kasada bulunması gereken para mevcudunu gösterecektir. Hesabın bu şekilde

(147) GÜREDİN, agk., s.7. Belgelerin şekli uygunluğunun araştırılmasında denetçinin özellikle dikkat edeceği hususlar ve ortaya çıkabilecek düzensizlikler konusunda bilgi için bkz.: GÜREDİN, agk., s.7; ARKUN, agk., s.170 vd.; FLURY, agk., s.205 vd.

(148) GÜREDİN, agk., s.7.

(149) GÜREDİN, agk., s.7.

İşlenmesi halinde işletmedeki kasa miktarı, faaliyet durumuna göre, devamlı olarak değişiklik gösterecektir. Onun için bu sisteme değişken miktarlı kasa sistemi adı verilmektedir(150).

b. Ortaklık Kasasına Saklanmak Üzere

Teslim Edilen Her Türlü Kıymetli

Evrakın Varlığını Araştırma

Görevi

aa. Genel Olarak

Bu görev, TK.nun 353.maddesinin 3.bendinde belirtilen ortaklık kasasının denetimi görevini tamamlayıcı nitelikte bir görevdir. Kasa sayımı yapılırken ortaklığa ait olan veya çeşitli maksatlarla ortaklık kasasında bulunması gereken kıymetli evrakın sayımı da yapılacaktır. Ticaret Kanunumuz bazı kıymetli evrakın kasada saklanmakta olup olmadığının araştırılmasını daha önemli saymış ve denetimlerinin en az ayda bir defa yapılmasını öngörmüştür(151).

bb. Kıymetli Evrakın Varlığını Araştırma

Görevinin Amacı

Kayıtlarda görülen ve ortaklık kasasına saklanmak üzere teslim edildikleri anlaşılan kıymetli evrakın gerçekte var olup

(150) GÜREDİN, agk., s.7 vd. Kasa yolsuzluklarının önüne geçmek, muhasebe kayıt usulünü basitleştirmek ve zaman tasarrufu sağlamak açısından, değişken miktarlı kasa sistemi yerine sabit miktarlı kasa sistemi uygulamasına geçmenin işletmelere önemli yararlar sağlayacağı belirtilmektedir. Bilgi için bkz.: GÜREDİN, agk., s.9.

(151) ARSLANLI, agk., C.II, s.246.

olmadıklarını tesbit etmek veya ortaklık kasasında saklanmakta olmakla beraber denetlenen anonim ortaklığın mülkiyetinde bulunan kıymetli evrak niteliğindeki değerlerin bilançoda gösterilişini maksat ve şekil bakımından inceliyerek değerlendirmektir(152).

cc. Araştırmanın Zamanı ve Süresi

Ticaret Kanunumuz 353.maddesinin 4.bendi; rehin, teminat veya vedia olarak saklanmak amacı ile teslim edilen kıymetli evrakın ortaklık kasasında mevcut olup olmadığının tesbitini, ticari muamelelerle konu olmaları dolayısıyla kasaya giriş ve çıkışları bir hareketlilik gösteren para ve menkul değer niteliğindeki diğer evrakın varlığını araştırmaktan daha önemli saymış ve bunların denetiminin "en az ayda bir defa" yapılmasını öngörmüştür(153). Denetçi, sözkonusu kıymetli evrakın varlığını araştırma konusunda, birer aylık zaman aralıklarıyla yapacağı denetimlerini, kasa denetimine ilişkin açıklamalarımız sırasında belirttiğimiz gibi ansızın yani bir sürpriz etkisi yaratacak şekilde yapacaktır. Bu bakımdan denetim zamanlarının önceden tesbit edilmemesinde ve ilgililere duyurulmamasında yarar vardır(154).

(152) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.75.

(153) ARSLANLI, agk., C.II, s.246; ULUSOY, Mukayeseli Sermaye Şirketleri, s.258; ÇEVİK, agk., s.740 vd.

(154) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.76.

dd. Saklamanın Amacı Bakımından Araştırma

Konusu Kıymetli Evrak Türleri

aaa. Genel Olarak

Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 4.bendine göre inceleme konusu yapılacak kıymetli evrak; ortaklık defterlerinin incelenmesinden, ortaklık kasasına saklanmak(hıfzolunmak) üzere bırakıldığı anlaşılan her türlü kıymetli evraktır. Kıymetli evrakin ortaklık kasasına hangi maksatlarla bırakılabileceği ise, kanunda sayılmak suretiyle gösterilmiştir. Yalnız bu sayımı sınırlı bir sayım olarak kabul etmemek gerekir. Saklamak amacının işin mahiyetine göre değişik hukuki ilişkilerden kaynaklanabilmesi mümkündür. Kanun bazı hukuki ilişkileri örnek olarak açıklamakla yetinmiştir.

Ticaret Kanunumuz, saklanmak amacı ile ortaklık kasasına "teslim olunan her nevi kıymetli evrakin" mevcut olup olmadığının araştırılmasını öngörmektedir. O takdirde, 353.maddenin 4.bendi hükmüne göre; bir kıymetli evrakin sadece rehin, teminat veya emanet(vedia) olarak saklanmak üzere ortaklık kasasına teslim edilmiş olması gerekmektedir. Denetçi, ortaklık defterlerini inceliyerek, herhangi bir sebeple ortaklık kasasına tevdi edildiğini tesbit ettiği kıymetli evrakin kasada olup olmadığını araştırmak zorunda olduğuna göre; defterlerin incelenmesinden, yukarıda sayılan maksatların dışında bir maksatla ve fakat saklanmak amacıyla ortaklık kasasına teslim edilmiş kıymetli evrak da araştırma kapsamına girecektir. Bu bakımından denetleme, ortaklığın sahip olduğu; yani, iştirak ve yatırımlarını temsil eden ve ortaklık kasasına saklanmak üzere teslim edilmiş olan pay senetleri ve tahvillerle; üçüncü şah-

hıslara ait olup yeddiemin sıfatıyla ortaklığa emanet olarak bırakılan ve dolayısıyla ortaklığın sorumluluğu altında bulunan diğer kıymetli evrakı da kapsıyacaktır(155).

bbb. Rehin Olarak Bırakılan Kıymetli
Evrak

Denetçiler, ortaklık adına rehin olarak alındığı tesbit edilen her türlü kıymetli evrakın ortaklık kasasında bulunup bulunmadığını araştıracaktır(156).

Kıymetli evrakın rehni, menkul rehni hükmündedir. Menkul rehni sadece maddi şeyler üzerinde değil, haklar üzerinde de kurulabilir. Medeni Kanunumuz(157), kıymetli evrak ve senetler bakımından iki türlü rehin usulü öngörmüştür. Bunlardan birincisine göre; kıymetli evrak ve senetler hangi türden olursa olsun, bir rehin sözleşmesine dayalı olarak devir ve teslim edilmekle rehin tesis edilmiş olur. İkinci usule göre; bir rehin sözleşmesi yapılmasına gerek olmaksızın, hamiline yazılı kıymetli evrak ve senetlerin rehni için bunların sadece, lehine rehin tesis edilmek istenen alacaklıya teslimi yeterlidir. Nama ve emre yazılı kıymetli evrak ve senetlerin rehin edilebilmesi için ise, sözkonusu kıymetli evrakın tesliminden başka ayrıca, rehin amacıyla teslim edildiğini

(155) DOMANIÇ, agk., s.684. Mevaz İtalyan Medeni Kanunu'nun düzenlemesinde bu düşünceyi doğrulamaktadır. Bkz.: Bu çalışma B.II, s.73.

(156) DOMANIÇ, agk., s.684.

(157) 4 Ekim 1926 tarih ve 743 sayılı kanun.

belirtir şekilde ciro edilmesi gerekir(158). Rehin cirosunda gaye, kıymetli evrakta mündemiç olan hakkı ciro edilen şahsa rehnetmektir. "Bedeli rehindir" veya benzeri bir ibarenin ciroya ilavesi ve ayrıca senedin teslimi gereklidir(159).

ccc. Teminat Olarak Bırakılan Kıymetli Evrak

Ticaret Kanunumuzun 313.maddesi hükmüne göre, yönetim kurulu üyeleri seçildikten sonra, görevlerine başlıyabilmek için, görevlerinden doğan sorumluluğa karşı teminat olmak üzere 5.000 TL. sı itibari değerinde pay senedini ortaklığa tevdi etmeye mecburdurlar(160). Ortaklık sözleşmesi ile kanunun öngördüğü bu miktar artırılabilirse de indirilemez(161). Ortaklık kasasına tevdi ve teslim edilen pay senetleri, yönetim kurulu üyesinin görevinden doğacak sorumluluğuna karşı bir teminat niteliğindedir(162). Pay senetlerinin mutlaka yönetim kurulu üyesi tarafından bizzat tevdi şart değildir. Yönetim kurulunun muvafakatı ile bir üçüncü şahıs tarafından da tevdi yükümlülüğü yerine getirilebilir. Bir tüzel kişinin temsilcisi olarak yönetim kurulu üyeliğine seçilmiş kimse için pay

(158) Hüseyin Avni GÖKTÜRK, Türk Medeni Hukuku, Dördüncü kitap, Ankara, 1949, s.1129 vd.

(159) Reha POROY, Kıymetli Evrak Hukuku Esasları, Gözden geçirilmiş 4.baskı, İstanbul, 1971, s.148.

(160) İMREGÜN, agk., s.157; Bilgi için bkz.: DOMANIÇ, agk., s.437 vd.; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.292 vd.

(161) ÇEVİK, agk., s.598.

(162) İMREGÜN, agk., s.157.

senetleri tüzel kişi tarafından tevdi edilebilir. Kamu tüzel kişilerinin TTK.m.275 gereğince gönderdikleri yönetim kurulu üyeleri için tevdi mecburiyeti yoktur(163).

Teminat olarak tevdi edilen pay senetleri rehin hükmünde olduğu için, tevdi keyfiyetinin kıymetli evrakın rehnedilmesine ilişkin hükümlere göre yapılması gerekir(164). Henüz kıymetli evrak niteliğinde bir senede bağlanmamış hisselerin ortaklığa rehni MK.m.869/I hükmü gereğince yazılı bir anlaşma ile olur. Burada yazılı şekil rehlin tesisi bakımından bir sıhhat şartı olarak karşımıza çıkmaktadır(165).

Teminat olarak tevdi edilecek hisse senetleri, yönetim kurulu üyeliğine seçilmiş olunan anonim ortaklığın kendi hisse senetleri olmak gerekir(166).

Denetçiler, yönetim kurulu üyelerinin teminat olarak yeteri kadar pay senedini ortaklık kasasına tevdi edip etmediklerini, tevdi işleminin kanuna uygun olup olmadığını incelemek yetki ve görevine sahiptirler. Denetlemeler neticesinde tevdi yükümlülüğünün yönetim kurulu üyelerinden biri tarafından yerine getirilmediği anlaşılabilecek olursa, yönetim kurulu üyesine tevdi yükümlülüğünü yerine

(163) İMREGÜN, agk., s.157.

(164) ÇEVİK, agk., s.601.

(165) DOMANIÇ, agk., s.439 vd.

(166) DOMANIÇ, agk., s.438.

getirmesi için bir süre verilmesi ve bu süre içinde yükümlülüğü yerine getirmezse yönetim kurulu üyeliği görevinden istifa etmiş sayılacağına bildirilmesi gerekir(167).

Yönetim kurulu üyelerinin teminat verme yükümlülüğü ile ilgili Ticaret Kanunu hükmünün, yönetim kurulu üyelerinin görevleriyle ilgili sorumluluklarını tam anlamında karşılamaya elverişli bir düzenleme olmadığı doktrinde bazı yazarlar(168) tarafından ifade edilmektedir. Herşeyden önce, teminat olarak öngörülen 5.000 TL.lık sınır son derece yetersiz kalmış bulunuyor. Bu miktarın, iktisadi hayatın gelişme ve ilerlemesine uyabilecek daha dinamik bir esasa göre tesbiti yararlı olacaktır.

ddd. Ortaklık Kasasına Vedia(Emanet)

Olarak Bırakılmış Kıymetli Evrak

Burada, bir "vedia" (emanet, saklama) akdine bağlı olarak ortaklık kasasına bırakılmış olan kıymetli evrak sözkonusu edilmektedir. Vedia akti Borçlar Kanunu'nun(169) 463.maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre: Vedia, "bir akittir ki onunla müstevdi mudi tarafından verilen şeyi kabul ve onu emin bir mahalde hıfzetmeği deruhte eder". Tanımdan da anlaşılabacağı üzere teslim alan sıfatı ile ortaklığın yükümlülüğü, verilen şeyi(burada kıymetli evrak

(167) DOMANIÇ, agk., s.441.

(168) İMREGÜN, agk., s.158; DOMANIÇ, agk., s.439.

(169) 818 Sayılı Kanun, yayın tarihi: 8 Mayıs 1926; Yürürlük tarihi: 4 Ekim 1926.

türünden birşey) kabul ve onu emin bir yerde saklamaktır. Bir ücret kararlaştırılmamışsa veya halin icabından teslim alanın bir ücret karşılığı olarak saklama yükümlülüğünü yerine getirmekte olduğu anlaşılmamakta ise, kaide olarak vedia akti karşılığında bir ücret talep edilmez(BK.m.463/II). Teslim alan, teslim edenden özel bir izin almadıkça vedia aktine konu olan kıymetli evrak türünden şeyi kullanamaz, ondan yararlanamaz(BK.m.465/I). Buna aykırı bir davranışta bulunursa, kullanmanın karşılığı olarak uygun bir tazminat vermek zorunda kalacaktır(BK.m.465/II).

ee. Araştırmanın Yapılması

Denetçi, saklanmak üzere ortaklık kasasına teslim edilen kıymetli evrakın varlığını kasa sayımını yaparken araştırabileceği gibi, bu işi sonraya da bırakabilir. Bu halde sözkonusu kıymetli evrakı kendi denetimi altına almalıdır. Bu maksatla, kıymetli evrak işletmede muhafaza ediliyorsa kasanın veya kasada kıymetli evrakın saklanmasına mahsus özel bir bölme varsa bu bölmenin kilitlenerek kilit üzerine mühür basılması gerekir. Saklanmak üzere ortaklığa teslim edilmiş olan kıymetli evrak bir bankanın kasasında muhafaza ediliyorsa, denetçinin bankaya hitaben bir mektup yazıp sözkonusu kıymetli evrakın kendisi veya diğer denetçiler dışında hiç kimseye gösterilmemesini sağlaması gerekir. Ayrıca, denetlemenin, kıymetli evrakın saklanmasından sorumlu bir memur veya görevlinin hazır bulunmasıyla yapılması uygun olur. Defteri kebirdeki kıymetli evrak hesabından başka yardımcı hesaplar tutulup tutulmadığına ve bunların usulüne göre tasnif edilip edilmediğine

bakılmalıdır(170). Saklanmak üzere ortaklığa teslim edilen kıymetli evraka ait işlemler genellikle az olacağından bunların tamamının incelenmesi sağlanmalıdır(171). İnceleme, muhasebe kayıtlarından ortaklığa teslim edildiği anlaşılan kıymetli evrakın bizzat görölerek varlığını anlaşılması suretiyle yapılmalıdır(172).

4. Ortaklık Değerlerini İnceleme

Görevinin Değerlendirilmesi

"Değerler" kavramından herşeyden önce "kasa" anlaşılmalıdır. Bu durum Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 3.bendinde açıkca öngörülmüş olduğu gibi fransız eski ticaret kanunun 32.maddesinde de belirtilmişti; fakat 1966 tarihli kanunun ortaklık değerlerinin denetimi ile ilgili 228.maddesinde kasanın incelenmesine ilişkin bir hüküm yer almamış bulunuyor. İkinci olarak bu kavram içine menkul değerler portföyü ve ortaklığın sahip olduğu diğer kıymetli evrak da dahil edilmelidir. Nihayet kelimenin bugün kazanmış olduğu anlam göre, envanterde yani ortaklığın aktifinde yer alan bütün varlıklar(hammaddeler, depo edilmiş mallar vs.) bu kavram içinde sayılacaktır(173).

(170) FLURY, agk., s.42 vd.

(171) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.78.

(172) ÇÖMLEKÇİ, agk., s.78.

(173) HENARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.II, s.788.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, mehz İtalyan Medeni Kanunu, ortaklık kasasının güvenliğini sağlamak amacı ile ve bir ayırım yapmaksızın, ortaklığın sahip olduğu veya rehin, teminat ve emanet olarak kasada bulunan kıymetli evrakın incelenmesini öngörmüş iken; Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 4.bendinde ortaklığa ait olupta saklanmak üzere kasada bulunan kıymetli evraktan açıkca söz edilmemiştir.

1966 Tarihli Fransız Ticaret Kanunun ortaklığın denetimi üzerinde önemle durmuş olmasına rağmen eski kanunda yer alan bazı kavramlara yer vermemiş olması çelişki gibi görülebilir. Böyle olmakla beraber, yeni metindeki "defterleri ve ortaklığa ait değerleri incelemek" (verifier les livres et les valeurs de la société) tabiri ile eski metindeki "defterleri, kasayı, senetler portföyünü ve ortaklık varlıklarını incelemek" şeklindeki ifade büyük bir benzerlik ortaya koymaktadır. Yeni metindeki "varlıklar" (les valeurs) terimi, zımni olarak, eski metindeki "kasa, senetler portföyü ve ortaklık varlıkları" terimlerini de içine alacak şekilde anlaşılmaya elverişli görünüyor. Bu sebeptendir ki yazarlar, "varlıklar" kelimesinden neyin anlaşılması gerektiği konusunda farklı düşüncelere sahip bulunuyorlar. Bir kısım yazarlar, "varlıklar" teriminin sadece ortaklığa ait menkul değerleri ifade edeceğini belirtmekte iken; diğer bir kısım yazarlar "değerler" kelimesinden ortaklığın aktifinde yer alan varlıkların tümünün anlaşılması gerektiğini savunmaktadır(174).

(174) FEUILLET, a.g.k., s.106; Roger et Jacques LEFEBVRE, Les Aspects Juridiques du Commissariat aux Comptes, Paris, 1970, s.48.

Bize göre de, denetçilerin ortaklık hesaplarının doğruluk ve açıklığını inceleyerek, hesapların onaylanması konusunda kesin bir sonuca varabilmeleri için bu terimi, en geniş anlamında; yani bilançonun aktif ve passifinde yer alan varlıkların bütünü şeklinde anlamak gerekecektir.

5. Yönetim Kurulu Toplantılarına

Katılma Görevi

a. Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılma

Görevinin Amacı ve Kapsamı

Yönetim kurulu toplantılarına katılma görevi Ticaret Kanunumuzun 357.maddesinde düzenlenmiş bulunuyor. Buna göre, "Murakıplar idare meclisi toplantılarında(...) hazır bulunabilirler....". Maddenin kaleme alınış biçiminden bu görevin, denetçiler bakımından zorunlu değil seçimsel(ihtiyari) bir görev niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. "Kanun koyucu, katılmayı, denetçilerin isteğine bırakmış...."(175) bulunuyor. Denetçi lüzum gördüğü takdirde, yönetim kurulu toplantılarına katılabilecektir. Bu noktada, denetçinin hangi amaçlarla yönetim kurulu toplantılarına katılmak gerekeceği sorulabilir. Yönetim kurulu toplantılarına katılma görevi, ilk plânda denetçinin yönetim kurulunu gözetim görevinin bir aracı olarak düşünölmek gerekir. Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 10.bendinin açık hükmüne göre denetçi, "İdare meclisi Azalarının kanun ve

(175) Akar ÖÇAL, "Denetçilerin Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılması", ESADER, C.xiv, sa.1(Ocak-1978), s.363.

esas mukavele hükümlerine tamamiyle riayet eylemlerine nezaret etmek(1e)" yükümlü olduğuna göre, bu yükümlülüğü yerine getirebilmenin en uygun yolu, hiç kuşkusuz, yönetim kurulu toplantılarına katılmak olacaktır(176). Bu amacın yanısıra, ortaklığın iş ve işlemlerini denetliyerek(TK.m.353/I), ortaklık işlemlerinden bilgi edinmek amacını(177) da gözönünde bulunduracaklardır(178).

Bu durum karşısında, kurul üyelerinin yönetim kurulu toplantılarına katılma şartlarının var olup olmadığının; toplantının yapılması ve kararların alınması bakımlarından kanun ve sözleşme hükümlerine uygun davranıp davranmadıklarının ve yönetim kurulu üyelerinden her birinin kendilerine düşen yükümlülüklerle ve yasaklara riayet edip etmediklerinin denetimi esas amaç olarak belirlemektedir. Her ne kadar bu konulardaki kanun ve sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığı, yönetim kurulu toplantılarına ilişkin tutanakların ve yönetim kurul karar defterinin incelenmesinden anlaşılabilecekse de bu tür bir inceleme, toplantının yapılmasından sonra gerçekleştirilecek nazari bir inceleme olacaktır. Böyle bir inceleme ile denetçinin, ortakların ve ortaklığın yararı bakımından ortaya çıkabilecek telâfisi imkânsız bir kanun veya sözleşme ih-

(176) ÖÇAL, agk., s.363; EREM, agk., s.246; ULUSOY, Mukayeseli Sermaye....., s.262; ÇEVİK, agk., s.743; YENAL/POROY/EREM/EROĞUZ, agk., s.108.

(177) Her ne kadar bu ibareler TTK.mun defterlerin denetimiyle ilgili 353.maddesinin 2.bendinde yer almakta ise de, denetçinin, denetim görevlerini yerine getirmekteki amacını ortaya koyan genel bir esastır. Ortaklık işlemlerinden bilgi edinmenin tek yolu defterlerin incelenmesi değildir. Denetçinin, başka araçlar kullanarak ortaklık işlemlerinden bilgi edinmesini kanunumuz yasaklamamıştır.

(178) ÖÇAL, agk., s.363; ÇEVİK/AZIK, agk., s.115.

lâlinin anında önüne geçebilmesi mümkün değildir. Meseleyi bu şekilde değerlendirdiğimizde, kanun ve sözleşme hükümlerine aykırı bir durumun ortaya çıkmasının önüne geçebilmek için kollama(gözetim) görevinin yerine getirilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Kaldı ki, bu suretle yönetim kurulu toplantılarına katılmak görevinin yerine getirilmesi halinde biçim bakımından, Ticaret Kanunumuzun 357. maddesinde öngörülen, "...müzakere ve reye iştirak etmemek şartıyla hazır...." bulunmak şeklindeki düzenlemeye de aykırı hareket edilmiş olmayacaktır(179).

b. Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılma

Görevinin Yerine Getirilmesi

aa. Denetçinin Yönetim Kurulu Toplantılarına

Davet Edilmesi Yükümlülüğü

Yönetim kurulu toplantılarına katılma görevi, denetçi bakımından seçimlik bir görev olmakla beraber, denetçilerin bütün yönetim kurulu toplantılarına katılması mümkündür. Bu sebeple, yönetim kurulu toplantı zamanlarını katılmaya imkân verebilecek bir süre öncesinden, denetçilere bildirilmesi gerekir. Bu husus kanun metninde ifade edilmemiş olmakla beraber, yönetim kuruluna bir bildirme mükellefiyetinin yüklenmiş olduğu kuşkusuzdur(180).

(179) Bkz.: Bu çalışma B.III, s. 210 vd.

(180) ÖÇAL, agk., s.363. Fransız hukukunda hesap denetçilerinin daveti zorunludur. Böyle olmakla beraber hesap denetçilerinin davete uyma mecburiyetleri yoktur. Bkz.: HEMARD/TERRE/MABİLAT, agk., C.II, s.826; GUYON/COQUEREAU, agk., s.83.

Bildirme(davet) yükümlülüğünün kimin tarafından ve nasıl yerine getirileceği konusunda, bir hüküm bulunmamaktadır. Yönetim kurulu toplantılarının, yönetim kurulu üyelerine bildirilmesine ilişkin usul ve esasların kıyasen burada da uygulanması gerektiği düşüncesindeyiz(181). Şu hususu da belirtelim ki, denetçiler, toplantılara katılabilmelerini temin için yönetim kurulu başkanından, kendilerine, toplantı gününün bildirilmesini isteyebilirler(182).

Yönetim kurulu toplantılarına katılma görevi, denetçinin bireysel olarak yerine getirmesi gereken gözetim görevinin bir uzantısıdır(183). Bu sebeple de yönetim kurulu toplantılarına katılma görevi, her denetçinin kendi takdirine bırakılmıştır. Denetçi kendi anlayışına göre toplantıya katılmasının yararlı olacağı sonucuna varırsa, yönetim kurulu toplantısına katılacaktır. Bu sebeple, toplantı günü bildirilirken, toplantının niteliği veya gündemi hakkında da bilgi verilmelidir.

Gerekli görülmesi halinde, denetleme kurulu tüm üyeleriyle toplantıya katılabileceği gibi konu ile ilgili bir kısım üyelerinin katılmasını da kararlaştırabilir(184).

(181) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.265. Yönetim kurulunu toplantıya, yönetim kurulu başkanı veya vekili çağırır. Yönetim kurulu üyelerinden her biri de başkan veya başkan vekiline yazılı olarak başvurup kurulun toplantıya çağırılmasını talep edebilirler(POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.263). Bilgi için ayrıca bkz.: DOMANIÇ, agk., s.398 vd.

(182) ÖÇAL, agk., s.363.

(183) ARSLANLI, agk., C.II-III, s.244. Bu konuda doktrinde yer alan görüşler hakkında bilgi için bkz.: Ömer TEOMAN, "Anonim Ortaklıkta Denetçiler Genel Kurul Tek Başlarına Toplantıya Çağırabilirler mi?", İktisat ve Maliye C.XXVI, sa.1, Nisan,1979, s.25 vd.

(184) Aynı şekilde s. 263

Her ne kadar, kanunumuz, denetçilerin yönetim kurulu toplantılarına katılma görevini, zorunlu görevler arasında saymamış; bu görevin yerine getirilmesini denetçilerin takdirine bırakmış ise de denetçinin takdir hakkını toplantıya katılmak yönünde kullanması halinde; yönetim kurulunun bu katılmayı, görevin ihtiyari bir görev olması gerekçesiyle engellemesi mümkün olmayacaktır. Denetçinin toplantıya katılma yönünde tercihini yapması ile, artık yönetim kurulu toplantısına katılma görevi; denetçi için, katılmanın gerekliliğinden kaynaklanan, zorunlu bir görev haline bürünecektir. Aksi durum ve görüş(185) denetçiye, zorunlu ve kısıtlanamaz bir görev olarak verilmiş olan yönetim kurulunu gözetim görevinin engellenmesi, işlemez hale getirilmesi sonucunu doğurur ki kanunun böyle bir durumun ortaya çıkmasına izin vermiyeceği açıktır.

bb. Denetçinin Toplantı Sırasında Müzakere
ve Reye Katılmama Yükümlülüğü

Ticaret Kanunumuzun 357.maddesinde, denetçinin, yönetim kurulu toplantılarına katılma görevini ne şekilde yerine getireceği açıklanmıştır. Buna göre: "Murakıplar(...) müzakere ve reye iştirak etmemek şartıyla..." yönetim kurulu toplantılarında hazır bulunabileceklerdir. Ticaret Kanunumuzun 357.maddesinde öngörülen bu şart, yönetim kurulu toplantılarında ele alınan ve karara bağlanan konularda denetçinin, doğrudan doğruya aktif bir rol alamayacağı; toplantı ile ilgili konularda kendiliğinden görüş bildire-

(185) ÖÇAL, agk., s.364; ARSLANLI, agk., C.II-III, s.252. Yazarlar, bu halde, yönetim kurulunu gözetim görevinin tahdit edilmiş olacağını belirtmekle beraber, görevin genel niteliği itibarıyla, zorunlu bir görev olmadığını ifade etmektedirler.

miyeceği ve görüşülen konuya ilişkin kararın alınmasında oy kullanamayacağı anlamındadır. Yoksa denetçi, toplantıya çağırı usulünden başlayarak, toplantının özelliğine göre, yapılış ve gerçekleştirilişinden kararın alınmasına kadar geçen her safhada kanun ve sözleşme hükümlerine aykırı hareket edilip edilmediğini inceleyecektir(186). İnceleme, bu yönüyle, tamamen şekli inceleme niteliğindedir. Kanun ve sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığının şekli bakımından bir inceleme yapılacaktır. Böyle bir incelemenin ise, en azından şu konuları kapsaması gerektiği söylenebilir: Toplantı, yönetim kurulunu çağrı usulüne uygun olarak yapılmış mıdır; yönetim kurulu üyelerinde toplantıya katılmayı engelleyen bir durum var mıdır; yönetim kurulu toplantı ve karar yeter sayılarına uyulmuş mudur ve öncelikle de, yönetim kurulu üyelerinin görevlerine başliyabilmeleri için sahip olmaları gereken özellikler ve aranan şartlar tam olarak yerine getirilmiş midir.

Denetçiler, hatalı, yani kanun, esas sözleşme ve genel kurul kararların aykırı kararların değiştirilmesini; konu ile ilgili kendi tekliflerinin de müzakere edilerek görüşülmesini istiyebilirler(187). Buradaki inceleme, alınmış olan kararın, kanuna, sözleşme hükümlerine ve genel kurul kararlarına aykırı olup olmadığının araştırılmasıdır. Yoksa, yönetim kurulunun almış olduğu

(186) Yönetim kurulu üyelerinin ve yönetim kurulunun çalışma usulü hakkında bilgi için bkz.: DOMANIÇ, Anonim Şirketler, s.394 vd. Üyelerin, bazı konuların müzakere edildiği yönetim kurulu toplantılarına katılmama yükümlülüğü hakkında bilgi için ayrıca bkz.: DOMANIÇ, agk., s.445 vd.

(187) DOMANIÇ, agk., s.411.

kararın, ticari hayatta geçerli olan kurallara uygunluğu bakımından, doğruluğunun ve yerindeliğinin(isabetliliğinin) değerlendirilmesi şeklinde bir inceleme olmayacaktır(188).

Kaldı ki, kanunda belirtilen "...müzakere ve reye iştirak etmemek şartıyla...." ibaresini, denetçinin kendiliğinden(resen) müzakere ve reye katılmaması anlamında değerlendirmek daha doğru olacaktır. Denetçinin görevi elbette ki, ortaklığın yönetimine ilişkin kararların alınması ve uygulanması değildir. Bu konudaki görev, ortaklığın yönetim organı olan yönetim kuruluna aittir. Kanunumuz bu bakımdan yönetim ve denetim organlarının görevlerini birbirinden ayırmış, "...görevlerini ayırdığı bu organların birbirlerinden bağımsız biçimde çalışabilmesi için gerekli tedbirleri de almıştır"(189). Bunun bir sonucu olarak, denetçilerin, ortaklığın işlerinin dışında kalıp, bunları herhangi bir ön yargı veya tesir altında kalmaksızın serbestçe eleştirebilmeleri; yönetim kurulunun icraatına(kararlarının oluşumuna ve uygulamasına) katılmamaları ilke olarak benimsenmiştir(190). Ticaret Ka-

(188) Fransız hukukunda gözetim kurulunun görevleri böyle bir incelemeyi mümkün kıldığı halde hesap denetçileri bakımından aynı şeyi söylemek mümkün görünmemektedir. Bkz.: FEUILLET, agk., s.107; CHASSERY, agk., s.462 vd.

(189) ÖÇAL, agk., s.357.

(190) ÇEVİK, agk., s.736; ULUSOY, agk., s.262 vd. Yazarlar, denetçinin tarafsızlığının korunması bakımından da müzakerelere katılmama ilkesine uyulması gerektiğini belirtmektedirler. Biz denetçinin müzakerelere katılmasının tarafsızlığını ortadan kaldırıcı bir etki yaratmayacağı düşüncesindeyiz. Çünkü, "müzakere" (tartışma) kavramı kendisi özünde bir tarafsızlığın, yani bağımsız ve objektif görüş bildirebilmenin ortamını sağlamak amacına yöneliktir. Tartışma fiilinde tek bir taraf yoktur. Onun için denetçinin tek bir tarafın etkisinde kalarak tarafsızlığını, yani objektif olarak hareket./.

nunumuzun 357.maddesinde açıklanan ve amaçlanan husus budur. Gerçekten de, gerek yönetim kurulu gerek denetleme kurulu toplantılarına, kural olarak, bu organların kendi üyeleri katılır. Ancak, kanun koyucu, denetçilerin, yönetim kurulu toplantılarına katılma imkânını tanımak suretiyle, bu organların görevlerini, ortaklık menfaatlerine en uygun biçimde yapmalarına ortam hazırlamıştır(191).

Yalnız burada bir konuya açıklık getirmek yararlı olacaktır. Yönetim kurulu üyeleri, toplantı gündeminde yer alan konular görüşülürken, o ana kadar müzakerelere katılmaksızın tıpkı bir seyirci gibi toplantının akışını izlemekte olan denetçiden, görüşülen konuya ilişkin düşüncesinin ne olduğunu soracak olursa; daha doğrusu, yönetim kurulu üyeleri kendi uzmanlık alanlarına girmeyen teknik bir konuda, denetçinin, tarafsız bir danışman olarak(192) veya ortakların ve ortaklığın menfaatlerini gözetmek durumunda olan bir kişi olarak görüşünü almak isterlerse durum ne olacaktır? Denetçi, Ticaret Kanunumuzun sözkonusu hükmünü hatırlatarak "hayır, ben bu durumda(konuda) görüşümün ne olduğunu söylemek durumunda değilim" mi diyecektir? Yoksa, kendisinden bilgi istenen konuda, yönetim kurulunu aydınlatmak yoluna mı gidecektir? Sanıyoruz ki bu durumda, ne yönetim kurulu üyelerinin, bir danışman

edebilme özelliğini kaybetmesi sözkonusu olmayacaktır. Tartışmaya katılması sağlanırsa, oy vermesi zaten gerekmeyeceği için, bilgi ve tecrübesinden yararlanma imkânı doğabilecektir.

(191) ÖÇAL, agk., s.357.

(192) Burada "tarafsızlık"tan, denetçinin, yönetim kurulu üyelerinin tümüne karşı tarafsız olmasını yani, yönetim kurulu üyelerinden birini veya bir kısmını kollıyarak görüş bildirilmemesini kast ediyoruz.

olarak, denetçiden bilgi almalarını engelleyen bir hüküm vardır, ne de yönetim kurulunun talebi karşısında denetçinin görüşünü açıklamaları yasaklayan bir hüküm söz konusudur. Aksine, kanunumuz denetçinin, yönetim kurulu toplantılarına katılarak, gerektiğinde veya istekte bulunulduğunda, bir danışman gibi hareket etmesini arzulamaktadır. Onun için kanunumuz, denetçinin bu şekilde hareket etmesini gerektiren bazı durumları ayrıca, özel hükümler koyarak, düzenlemiş bulunuyor. Örnek vermek gerekirse, Ticaret Kanunumuz 353.maddesinin 1.bendinde düzenlenmiş olan, denetçinin "şirketin idare meclisi azalarıyla işbirliği ederek bilançonun tanzim şeklini tayin etmek" görevini ve 357.maddenin devamında düzenlenmiş olan, denetçilerin, "...münasip gördükleri teklifleri idare meclisi ve umumi heyetin fevkalâde toplantıları gündemlerine ithal...." ettirme görevlerini verebiliriz. Birinci konunun incelenmesine ilişkin açıklamalarımızı, ortaklık hesaplarının denetlenmesi görevi çerçevesinde yapacağız. Onun için burada sadece ikinci görevin özellikleri üzerinde durulacaktır.

cc. Denetçinin Gerekli Gördüğü Konuları

Yönetim Kurulu ve Olağanüstü Genel

Kurul Gündemine Aldırma Görevi

aaa. Görevin Niteliği

Ticaret Kanunumuzun 357.maddesinde, denetçilerin yönetim kurulu toplantılarına katılabilecekleri belirtildikten sonra ayrıca, "Murakıplar(...) münasip gördükleri teklifleri idare meclisi ve umumi heyetin fevkalâde toplantıları gündemlerine ithal ettirebilirler" denilmektedir.

Her ne kadar, yönetim kurulu ve genel kurul gündemlerini hazırlamak; gündemde yer alması gereken konuları tesbit ederek gündeme koymak görevi, yönetim kuruluna ait ise de(193) denetçiler, yönetim görevinin bir uzantısı şeklinde ortaya çıkan bu görevi, yönetim kurulunu gözetim görevlerini yerine getirebilmek için bir araç olarak kullanmak durumundadırlar.

bbb. Yönetim Kurulu ve Genel Kurul Gündemlerine

Madde Koydurmak Görevinin Amacı

Kanunumuz, bu görevin yerine getirilmesindeki amacın, genel olarak dayanacağı esası belirlerken "münasip gördükleri teklifleri" ibaresini kullanmıştır. Bu bakımdan, her olayda, "münasip" kavramına denetçi tarafından verilecek anlam önem kazanmaktadır. Münasip kelimesi sözlükte, "uygun", "yerinde", "yakışır", "yaraşır"(194) kelimelerinin karşılığı olarak kullanılmıştır. Denetçi tarafından yapılacak teklifin neye göre "münasip" (uygun) bir teklif olacağını ise denetçinin, gözetim görevlerini yerine getirirken gözetmek durumunda olduğu genel amaçlar bakımından değerlendirmek gerekecektir. Bu amaçlar bir yandan, kararların kanun ve sözleşme hükümlerine uygunluğunu; diğer yandan, ortak-

(193) Ticaret Kanunumuz, yönetim kurulunun toplantı zamanı, yeri ve gündemi hakkında bir açıklık taşımıyor. Bu sebeple ana sözleşmede bağlayıcı hükümler bulunmadığı takdirde yönetim kurulu, toplantılar konusunda geniş bir serbestliğe sahiptir. Çalışma düzenini bir yönetmelik hazırlıyarak tesbit edebileceği gibi, bu konuda, uyulması gereken prensip kararları da alabilir. Toplantı gündemini, kural olarak, kurulu toplantıya çağırın başkan veya başkan vekili hazırlar (POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.264).

(194) ÖZÖN, agk., s.526; Fedit DEVELİOĞLU, Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat, Ankara, 1980, s.866.

lık faaliyetlerinin ortaklığın, ortakların ve kamunun yararına olarak yürütülmesini sağlamaktır.

Daha açık olarak belirtmek gerekirse, denetçilerin yönetim kurulu ve genel kurul gündemine, görüşülmesini istedikleri bir konuya ilişkin madde koydurmak görevinin amacı, ortakların ve ortaklığın yararına olan herhangi bir konuda, yönetim kurulunun çeşitli nedenlerle olumsuz veya heraketsiz bir durum olmalarının önüne geçerek, gözetim(kollama) görevlerini tam, eksiksiz olarak yerine getirebilmektir. Şu hususu da belirtelim ki denetçi, sadece yönetim kurulunun belli bir konuda olumsuz tavır ortaya koyması halinde değil; ortaklığın yararına olarak görüşülmesi gerektiğinde inandığı her konuda, konunun görüşülmek üzere katılmış olduğu yönetim kurulu gündemine alınmasını(195), bu mümkün olmayacak ise, yapılacak ilk yönetim kurulu toplantısının gündemine alınarak görüşülmesini isteyebilecektir.

ccc. Görevin Yerine Getirilmesi

Yönetim kurulu, herhangi bir sebeple; meselâ, kendisi için ek bir çalışmayı ve iş gücünü gerektirdiği için, bir konunun görüşülüp karara bağlanmasını engelleyebilir veya bir konuyu hiç gündemine almayarak, ortaklık ve ortaklar yararına var olan bir imkânı gözlerden gizlemek yoluna gidebilir.

(195) Yönetim kurulu toplantılarında gündeme bağlılık ilkesi uygulanmadığı için, toplantıda yeni konular da ek gündem maddesi olarak kabul edilip, görüşülebilir(POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.264). Ayrıca bkz.: DÖNANİÇ, agk., s.399.

Ortaklık yararına bir durumun varlığını, buna karşılık yönetim kurulunun konuyu örtbas etmek niyet ve gayesini ancak, yönetim kurulu toplantılarına katılarak olup biteni izleyen; bu suretle konu hakkında bilgi sahibi olan ve bu izlemeyi ortaklığın ve ortakların yararına olarak sürdüren tecrübe sahibi bir kimse anlayabilir. Bu kişi ise kuşkusuz denetçidir.

İşte denetçi, ortaklığın yararına olan böyle bir durumun varlığı halinde, konunun görüşülmesini ve ciddiyetle ele alınmasını önce, yönetim kurulu üyelerinden istiyecek ve bu amaçla, konunun, yönetim kurulunun bir gündem maddesi haline getirilmesini yönetim kuruluna teklif edecektir. Denetçinin bu teklifi, 357.maddenin hükmü karşısında, bağlayıcı bir özelliğe sahiptir. Yönetim kurulu başkanı, denetçinin bu teklifini bir gündem maddesi haline getirerek, konunun, yönetim kurulunda görüşülmesini sağlayacaktır. Söz konusu teklif, yönetim kurulunda görüşülmekle beraber, yönetim kurulu bu konuda olumsuz bir karar alacak veya konu gündeme alınmayarak hiç görüşülmeyecek olursa, maddede düzenlediği şekliyle, denetçi için ikinci bir imkân daha vardır. Buna göre denetçi, yönetim kurulundan, genel kurulu olağanüstü olarak toplantıya çağırmasını ve konunun olağanüstü genel kurulun gündem maddesi olarak tesbit edilerek, genel kurulda görüşülüp karara bağlanmasını istiyebilir(196). Denetçi bu konudaki çabasında başarılı olamazsa

(196) İMREGÜN, agk., s.92. Genel kurulun olağanüstü olarak toplantıya çağırılması konusunda bilgi için bkz.: Bu çalışma B.III, s.224 vd.

yani, yönetim kurulu, genel kurulun olağanüstü olarak toplanmasını savsaklar ve bu suretle görevini ihmal edecek olursa, o takdirde, bizzat kendisi, genel kurulu olağanüstü olarak toplantıya çağırarak(TTK.m.353/8) (197) ve görüşülmesini istediği konuyu, olağanüstü genel kurulun toplantı gündemine alacaktır. Konu, genel kurulun olağanüstü toplantıya çağırılmasını gerektirecek kadar önemli ve acil ise, bu durumda da gene denetçi bizzat kendisi, genel kurulu olağanüstü toplantıya davet edecek(TTK.m.355) ve toplantı gündeminde görüşülmesini istediği konuya yer verecektir. Bu suretle, denetçi, konunun genel kurulda görüşülerek nihai olarak karara bağlanmasını sağlamış ve gözetim görevini yerine getirmiş olacaktır.

C, Ortaklığın Yönetimine İlişkin Görevler

1. Genel Kurulu Toplantıya Davet Görevi

a. Genel Olarak

Ticaret Kanunumuzun 364.maddesi, genel kurulun "âdi" (olağan) ve "fevkalâde" (olağanüstü) olarak iki türlü toplanabileceğini öngörmektedir. Ticaret Kanunumuzun 365.maddesine göre ise, "Umumi heyeti âdi toplantıya davet, idare meclisine ve fevkalâde toplantılara davet, hem idare meclisine, hem de 355 nci madde gereğince murakıplara aittir". Bu madde hükmüne göre, genel kurulu olağan toplantıya davet yetkisi yönetim kuruluna ait iken, olağanüstü

toplantıya davet yetkisi hem yönetim kuruluna ve hem de 355.madde gereğince "zarurî ve müstacel sebeplerin" varlığı halinde denetçilere verilmiş bulunmaktadır. Bu maddeden ayrı olarak, Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 8.bendi, yönetim kurulunun ihmali halinde denetçilerin olağan ve olağanüstü olarak genel kurulu toplantıya davet edebileceklerini öngörmektedir ki, Ticaret Kanunumuzun 365.maddesi her nasılsa bu hükmünden habersiz görünmektedir. Dolayısıyla, 353.maddenin 8.bendi ile 365.madde arasında bir ilişki değilse bile(198) bir uyumsuzluğun var olduğunu söyleyebiliriz(199). Genel kurulu toplantıya davet etmeye yetkili kimse-leri düzenliyen genel bir hüküm niteliğindeki 365.madde, Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 8.bendinde öngörülmüş olan özel bir halin varlığını unutmış görünüyor. Bu durum karşısında, sözkonusu istisnayı sisteminin bir parçası olarak kabul etmek ve yapılacak yeni düzenlemeler bakımından; bir kopukluğu yer vermiyecek şekilde maddeler arasındaki uyum sağlanarak, sistemin bütünlüğünün kurulması gerekmektedir.

b. Genel Kurulu Olağan Toplantıya

Davet Görevi

aa. Görevin Niteliği

Genel kurulu olağan toplantıya davet görevi, kural olarak, yönetim kuruluna aittir(TTK.m.365). Bu görev her ne kadar, nite-

(198) İMREGÜN, "TTK.m.365 ve 355, denetçilere genel kurulu olağan toplantıya çağırma yetkisini tanımamız iken TTK.m.353.2.b.8 bu yetkiyi tanımakta(dır),..." diyerek, sözkonusu maddeler arasında bir ilişki olduğunu ileri sürmektedir. Bkz.: İMREGÜN, agk., s.91.

(199) PCROY/S.EREM, agk., s.109.

liği bakımından, ortaklığın yönetimiyle ilgili bir görev ise de, Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 8.bendinde öngörölmüş olan şekliyle, denetçilerin, ortaklık yönetimini gözetim görevlerinin bir uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple de gözetim görevine sıkı sıkıya bağlı bir görevdir. Denetçiler bakımından istisnai nitelikte bir görev olan genel olağan toplantıya davet görevi ancak, yönetim kurulunun bu görevini ihmal etmesi halinde, denetçiler tarafından yerine getirilecektir(TTK.m.353/8).

bb. Olağan Genel Kurul Toplantılarının

Zamanı ve Sayısı

Olağan genel kurul toplantıları, ortaklığın normal faaliyet süresi içinde belirli aralıklarla yapılan toplantılardır(200). Ticaret Kanunumuzun 364.maddesinin 1.fıkrası hükmüne göre, "adi toplantı her hesap devresi sonundan itibaren üç ay içinde ve en az yılda bir defa" yapılır. Bu hükümden ve özellikle, "yılda birkaç kere kazançlarını dağıtan anonim şirketlerde her dağıtım için, umumî heyeti toplantıya davet lâzımdır" tarzındaki aynı maddenin 2. fıkrası hükmünden, olağan genel kurul toplantısının "her hesap devresi için" yapılması gerekeceği ve bu hesap devresinin bir yıllık süreyi aşamayacağı; ancak, sözleşmede hüküm bulunmak kaydı ile, bir yıldan az süreler halinde de hesap devreleri öngörölebileceği ve böylece yılda birden fazla olağan genel kurul toplantısı yapılabilme imkânı olduğu ileri sürebilir(201). Bu görüşün aksine, ge-

(200) İMREGÜN, agk., s.89.

(201) İMREGÜN, agk., s.89.

nel kurulun olağan olarak bir yıl içinde bir kereden fazla toplanamayacağı sonucuna varmak(202), anonim ortaklık ile pay sahibi arasındaki menfaat dengesini kumak ve pay sahibinin ortaklıktan düzenli olarak kâr payı alma hakkını; en çok bir senelik zaman parçası ile sınırlandırarak korumak amacını taşıyan Ticaret Kanunumuzun 457.maddesinin düzenleniş amacına aykırı bir uygulama olacaktır(203). Ayrıca bu durumun anonim ortaklığın, ortaklık konusunun özelliklerini dikkate alarak, hesap dönemini(iş yılı)(204) serbestçe belirleyebilmesi esasını benimsemiş olan Ticaret Kanunumuzun sözleşme serbestisi prensibine de aykırı bir uygulama olacağını söyleyebiliriz(TTK.m.364/II ve m.72/I,III). Şöyle ki, Ticaret Kanunumuzun 457.maddesi hükmü, hesap dönemini(iş yılı) bir takvim yılından(12 ay) daha uzun bir süre olarak tesbit etmeyi engelleyen bir hükümdür ve 457.maddenin amir hüküm olma niteliği bu noktadadır. Bu bakımdan, 457.maddenin, hesap dönemini(iş yılı) bir yıllık bilanço dönemi ile sınırlandırarak, pay sahibinin senelik kâr payı alma hakkını korumak amacını güden emredici nitelikte bir hüküm olduğunu söyleyebiliriz. Yoksa, pay sahibinin bir yıldan daha kısa sürelerle kâr payı alma hakkını engelleyen ve hatta, kanunun

(202) Bkz.: İMREGÜN, agk., s.89; POROY/TEKİNAL:/ÇAMOĞLU, agk., s.347.

(203) Mahmut T.BİRSEL, Yargıtay Kararlarının Isığı Altında Şirket Kârı Konusunda Anonim Şirket İle Pay Sahibi Arasındaki Menfaat Çatışması, (Ban.ve Tic.Huk.Ars.Ens.Yay.No.93, Ankara,1971).

(204) Bilgi için bkz.: KARAYALÇIN, Bilanço Hukuku, s.20 vd.; Mahmut T.BİRSEL, Anonim Şirketler Hukukunda Kâr Kavramı, İzmir,1973, s.25, dipnot: 34.

tanıldığı böyle bir hakkın kullanılmasına imkan vermiyerek ortadan kaldıran bir hüküm olduğunu düşünmek mümkün değildir. Aksi durum, 457.maddenin korumak istediği menfaati gözden kaçırmak ve düzenleme amacına aykırı bir uygulamanın ortaya çıkmasına imkan vermek olur.

Ayrıca şu hususu da belirtmek gerekir ki, gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun(205) "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tesbiti" başlığını taşıyan 38.maddesinde, gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nun(206) "Safi Kurum Kazancı" başlığı altındaki 13.maddesinde, kâr dağıtımına esas olan safi kazancın tesbiti bakımından, Ticaret Kanunumuzun 457.maddesinde olduğu gibi "Yıllık bilanço" esasına değil, "hesap dönemi" esasına yer verilmiş bulunuyor. Kaldı ki, Ticaret Kanunumuzun 72.maddesinin 1.fikrasında, "her iş yılı sonunda çıkarılan(...) bilançolar...." dan bahsedilmekte, aynı maddenin 3.fikrasında ise, "İş yılı, altı aydan az, on iki aydan çok olamaz" denilmektedir. Bu hükümlerden, Ticaret Kanunumuzun da hesap dönemi esasını benimsemiş olduğu, her hesap döneminin ise, en çok on iki, en az altı aylık bir zaman dilimini kapsaması gerektiği sonucuna varılabilir. Bu durum karşısında, bir anonim ortaklığın altı aylık hesap dönemi(iş yılı) esasını kabul

(205) Kanun No: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960(RG.: T. 6 Ocak 1960, sa.10700) .

(206) Kanun No: 5422, Kabul Tarihi: 3.6.1949(RG.: T.10.6.1949, sa. 7229) .

ederek bir takvim yılı içinde iki defa kâr payı dağıtmasının mümkün olduğu anlaşılmış olur ki, böyle bir anonim ortaklığın bir yıl içinde iki defa olağan genel kurul toplantısı yapması gerekecektir(207).

cc. Genel Kurulu Olağan Olarak Toplantıya

Davet Görevinin Yerine Getirilmesi

Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 8.bendi denetçilerin genel kurulu olağan olarak toplantıya davet edebilmelerini, yönetim kurulunun bu konudaki görevini "ihmal" etmesi şartına bağlamıştır. Bu sebeple, denetçilerin genel kurulu olağan olarak toplantıya davet edebilmeleri için, yönetim kurulunun, genel kurulu olağan toplantıya davet görevini ihmal edip etmediğinin anlaşılmasına ihtiyaç vardır."Yönetim kurulu hesap devresini izleyen üç ay içersinde genel kurulu toplantıya çağınmışsa, ortada ihmal var demektir"(208). İhmalin anlaşılması halinde denetçiler hiç beklemeden, doğrudan doğruya, genel kurulu olağan toplantıya davet edeceklerdir.

Kanunumuz denetçilerin, yönetim kurulunun ihmali halinde genel kurulu olağan toplantıya davet edebileceklerinden bahsetmekte, bunun dışında toplantıya davetin usulü ve toplantıların yapılma şekli konusunda herhangi bir açıklık taşımamaktadır. Bu sebeple,

(207) KARAYALÇIN, agk., s.20 ve dipnot: 1; BİRSEL, Anonim Şirketler....., s.25; dipnot: 34.

(208) İMREGÜN, agk., s.91.

denetçilerin de tıpkı yönetim kurulu üyeleri gibi hareket etmeleri gerekecektir. Yani denetçiler de, yönetim kurulunun genel kurulu olağan toplantıya davet ederken uydukları esaslar ve hükümler çerçevesinde hareket edeceklerdir.

c. Genel Kurulu Olağanüstü Toplantıya

Çağırma Görevi

aa. Genel Olarak

Olağan toplantıların dışında kalan ve mutad dışı yapılan toplantılar olağanüstü toplantılar şeklinde isimlendirilmektedir(209). Olağanüstü genel kurul toplantıları, belirsiz zamanlarda ve gereği halinde, genel kurulun toplantıya çağırılması ile yapılır. Bu sebeple bu toplantılar için belirli bir süre öngörülmemiştir(210).

Genel kurulun görevi içinde yer alan herhangi bir konuda olağanüstü toplantı yapmak mümkündür(211). Diğer bir deyimle, müzakere edilecek konular ve yetki yönünden olağan genel kurul ile olağanüstü genel kurul arasında bir fark yoktur(212).

(209) ANSAY, agk., s.170; DOĞANAY, agk., s.814.

(210) İMREGÜN, agk., s.90.

(211) DOMANIÇ, agk., s.581. Genel kurulun yetkisine giren işler konusunda bilgi için bkz.: DOMANIÇ, agk., s.572 vd.; 581 vd.; TEKİL, agk., s.525 vd.; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.345 vd.

(212) DOMANIÇ, agk., s.522.

Olağanüstü genel kurul gündemi kanunda belli edilmemiştir. Bu toplantılarda, esas itibariyle, toplantıyı gerektiren meseleler görüşülüp karara bağlanacaktır(213).

Kural olarak, genel kurulu olağanüstü toplantıya davet yetkisi yönetim kuruluna aittir(TTK.m.365). Ticaret Kanunumuzun 364. maddesinin 3.fıkrası ise "umumi heyet, lüzumu halinde fevkalâde toplantıya davet olunur" demektedir. Bu hükme göre, genel kurulun olağanüstü toplantıya davet edilmesine gerek olup olmadığına karar verecek olan da yönetim kuruludur. Bu konudaki takdir hakkı yönetim kuruluna aittir. Ancak kanun, ortaklık sözleşmesi veya bizzat genel kurulun almış olduğu bir karar gereğince bir işin görülmesi veya bir kararın alınması genel kurulun yetkisine bırakılmış ise, artık yönetim kurulunun takdir hakkının varlığından söz etmek mümkün olmayacaktır. Yalnız, açıkca genel kurulun görev alanı içine girmeyen bir konuda yönetim kurulu, genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırmaya gerek görmezse, denetçiler her zaman, genel kurulu olağanüstü toplantıya çağıramazlar. Aksi halde yönetim kurulunun takdir hakkına müdahale etmiş olurlar. Denetçiler ancak, kanunda açıkca belirtilen hallerde ve belli şartların varlığı halinde genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırarak yetkisine sahiptirler(214):

Bu hallerden ilki, gerek doğrudan doğruya Ticaret Kanunumuzun 355 ve 365.maddelerinde öngörülen; gerekse, azınlığın 366.ve 367.maddeler gereğince yönetim kuruluna müracaat etmesinin başarı-

(213) ANSAY, agk., s.170; DOĞANAY, agk., s.814.

(214) ARSLANLI, agk., C.II-III, s.15 vd.

sız kalması üzerine denetçilerin, "zaruri ve müstacel sebeplerle" resen, olağanüstü genel kurulu toplantıya çağırmaları halidir.

İkincisi, Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 1.fıkrasının 8.bendinde denetçilerin, "idare meclisinin ihmali halinde(...)
fevkalâde olarak umumi heyeti toplantıya davet etmek" görevi şeklinde öngörülmüş olan haldir.

Üçüncüsü ise, Ticaret Kanunumuzun 356.maddesi gereğince azınlık pay sahiplerinin şikayette bulunmaları üzerine ve denetçilerin "lüzum görmeleri halinde" genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırmasıdır.

bb. Denetçilerin Genel Kurulu Olağanüstü
Toplantıya Çağırmasını Gerektiren Haller

aaa. Zaruri ve Müstacel Sebeplerin
Varlığı Halinde

1) Ticaret Kanununun 355.Maddesine Göre

Genel olarak denetçiler genel kurulu olağanüstü toplantıya davet yetkisi veren Ticaret Kanunumuzun 365.maddesi, denetçilerin davet yetkisini 355.madde hükmü ile sınırlandırmıştır(215).

Ticaret Kanunumuz 355.maddesinde, "murakıplar zaruri ve müstacel sebepler çıktığı takdirde umumi heyeti fevkalâde toplantıya davete mecburdurlar" demektedir.

Bu madde gereğince, "zarurî ve müstacel sebepler" in ortaya çıkması halinde denetçiler, genel kurulu olağanüstü olarak toplantıya çağırmakla kesin olarak yükümlüdürler. Maddenin hükmünden, zarurî ve müstacel sebeplerin varlığını araştırarak, bu konuda takdir yetkisini kullanacak kişilerin denetçiler olduğu anlaşılmaktadır(216).

Denetçiler kendiliklerinden(resen) maddede sözü edilen zarurî ve müstacel sebeplerin var olup olmadığını araştıracaklardır. Söz konusu maddenin uygulanması bakımından en önemli nokta, "zarurî ve müstacel sebep" denilince neyin anlaşılaacağıdır. Çünkü, kanun sadece "zarurî ve müstacel sebeplerden" söz etmiş, bundan neyin anlaşılması gerektiğini açıklamamıştır. Bu durum karşısında, denetçilerin, halin icabına göre olayları değerlendirerek takdir haklarını kullanacakları sonucuna varılabilirse de, bütünüyle serbest oldukları söylenemez. Kanun bizatihi, "zarurî ve müstacel sebeplerin varlığı" sınırlaması ve ölçüsünü getirmek suretiyle bu yetkinin kullanılmasını keyfilikten çıkararak konuya bir objektiflik kazandırmak istemiştir. O halde denetçiler, kanunda belirtilen ve varlığı aranan "zarurî ve müstacel sebepler" kavramının müşahhas olayda kazandığı anlama uygun olarak takdir haklarını kullanacaklardır.

Dikkatli bir bakış, "zarurî ve müstacel sebepler" kavramı içinde iki ayrı unsurun yer almakta olduğunu ve kanunun bu iki ayrı unsurun varlığını birlikte aradığını anlamaya yetecektir.

Bunlardan birincisi, "zarurî", yani mecburi, kaçınılmaz, ister istemez yerine getirilmesi gereken bir iş veya hususun bulunması(217); ikincisi ise, bu iş veya hususun "müstacel", yani acele davranılmasını gerektiren(218), geciktirilmesi halinde, ortaklık veya ortaklar bakımından büyük kayıp ve sakıncaların ortaya çıkabileceği bir halin bulunmasıdır.

Doktrinde ARSLANLI, zarurî ve müstacel sebep kavramını, "davet için şirketin ciddi bir tehlikeye uğrar olduğunu gösteren emareler bulunması"(219) şeklinde açıklamıştır. Şayet yöneticiler yönetimleriyle ortaklığı tehkileye düşürmüşlerse; denetçiler öncelikle ve vakit geçirmeden, ortaya çıkan durumdan pay sahiplerini haberdar etmek üzere genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırarak yükümlülüğü altındadırlar(220).

ÇEVİK ise bu konuda, "zarurî ve müstacel sebepler daha ziyade idarecilerin suistimali veya kanun ve esas mukavele hükümlerine aykırı hareket edilmek suretiyle ciddi bir tehlikenin yaratılmış olması halleridir"(221) demektir. Bize göre bu ifadeler zarurî ve müstacel sebep kavramını açıklamaktan ziyade; kanun ge-

(217) ÖZÖN, agk., s.798.

(218) ÖZÖN, agk., s.536.

(219) ARSLANLI, agk., C.II-III, s.15.

(220) CONTİN, agk., s.210.

(221) ÇEVİK, agk., s.785.

reği, zarurî ve müstacel sebep kabul edilerek genel kurulun toplantıya çağırılmasını gerektiren özel bir hali(222) dikkate almış bulunuyor. Zarurî ve müstacel sebep kavramını "ciddi tehlike" kavramı ile özdeşleştirmek, maddede yer almayan bir unsuru maddeye eklemek anlamına gelecektir. Şayet, zarurî ve müstacel sebep kavramını "şirket için ciddi bir tehlike oluşturan emareler bulunması" olarak anlayacak olursa, bu durum, hükmün tatbik sahasını daraltmak sonucunu doğuracaktır. Onun için zarurî sebep kavramını, mutlak olarak genel kurulun toplanmasını ve karar almasını gerektiren bir hususun ortaya çıkması şeklinde anlamak gerekir. Genel kurulun toplanmasını ve karar almasını gerektiren böyle bir durum ise; kanundan, ortaklık sözleşmesinden veya bizzat genel kurulun kendi iradesinden kaynaklanabilir. Bir işin niteliği, kanun, sözleşme veya genel kurulun daha önceden almış olduğu bir karar gereği; o konuda, genel kurulun karar vermesini gerektiriyorsa ortada zarurî sebep vardır diyebiliriz.

Kanundan anlaşılan ikinci husus, sadece genel kurulun toplanmasını gerektiren bir sebebin var olmasının yeterli olmamasıdır. Ayrıca, genel kurulun zaman kaybetmeden toplanmasını ve acele karar almasını gerektiren ortaklık için önemli bir durumun da var olması gerekir.

(222) Ticaret Kanunumuzun "şirketin malî durumunun bozulması" başlığında taşıyan 324.maddesinde yönetim kuruluna, genel kurulu "derhal" toplantıya çağırma görevi verilmiştir. Maddenin 1. fıkrasında, "son yıllık bilançodan esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığının anlaşılması"; 2.fıkrasında ise, "şirketin acil halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa..." denilmek suretiyle genel kurulun olağan veya olağanüstü olarak toplantıya çağırılmasını gerektiren haller belirtilmiştir. Bu konuda daha geniş ve ayrıntılı bilgi için bkz.: Akar ÖÇAL, "Anonim Şirketlerde Mali Durumun Bozulmasının Ortaya Çıkardığı Bazı Hukuki Sorunlar", ESADER, 50.Yıl Özel Sayısı, (Ekim 1973), s.281 vd.

Sonuç olarak, ortaklığın, ortakların ve kamunun yararı bakımından, genel kurulun hiç zaman kaybetmeksizin toplanmasını gerektiren; kanundan, sözleşmeden veya bizzat genel kurulun iradesinden doğan bir sebebin var olması halinde, zarurî ve müstacel sebep şartının gerçekleşmiş olduğu söylenebilir.

2) Ticaret Kanununun 366. ve 367.Maddelerine Göre

Denetçilerin "zarurî ve müstacel sebeplerle" genel kurulu olağanüstü toplantıya davet etmesini mümkün kılan bir halde Ticaret Kanunumuzun 366.ve 367.maddelerinde öngörülmüş bulunuyor. Ticaret Kanunumuzun 366.maddesine göre, azınlığın, "...gerektirici sebepleri bildiren yazılı talepleri üzerine...." yönetim kurulu, genel kurulu olağanüstü toplantıya davet etmeyecek olursa; Ticaret Kanunumuzun 367.maddesine göre, gerektirici sebepler "...355 inci madde gereğince murakıplar tarafından nazara...." alınarak, genel kurul olağanüstü toplantıya davet edilebilir(223). Bu takdirde denetçiler, yönetim kurulunun görevini ihmal etmesi şartını aramaksızın, doğrudan doğruya genel kurulu olağanüstü toplantıya davete yetkili ve buna mecburdur(224).

(223) AŞKANLI, agk., C.II-III, s.15; ARSLANLI, agk., C.I, s.225 vd.; Ünal TEKİNALP, "Azlığın İstemi Üzerine Denetçilerin Gündeme Madde Koyma Hakları Varmıdır?", "İktisat ve Maliye, C.XIV, sa.2(Mayıs 1978), s.94.

(224) DOMANIÇ, agk., s.586. Şayet denetçiler bu görevi yerine getirmeyecek olursa, o takdirde azınlık pay sahipleri Ticaret Kanunumuzun 367.maddesinde belirtilen şartları yerine getirmek suretiyle, genel kurulu olağanüstü toplantıya davet için mahkemeden izin almak yoluna gidebileceklerdir.

DOMANIÇ, TTK.m.366 ve 367'ye dayanarak azınlığın istediği, gerekçeli genel kurul toplantısının yönetim kurulu tarafından kabul edilmemesi ve azınlık gerekçesinin denetçilere makul bulunması halinde, bu durumun TK.353.maddesinin 8.bendi manasında bir ihmal sayılarak, denetçilerin genel kurulu olağanüstü toplantıya davet edebileceklerini söylemektedir(225). Düşüncemize göre, bu halde Ticaret Kanununun 353.maddesinin 8.bendi hükmünden yararlanmayı beklemeye gerek yoktur. Çünkü, 367.maddenin metni açıkça, pay sahiplerinin 366.maddede belirtilen yazılı taleplerinin 355.madde gereğince, yani zarurî ve müstacel sebeplerin varlığı halinde, denetçiler tarafından dikkate alınarak genel kurulun olağanüstü toplantıya çağırılmasını hükmüne bağlamıştır. Ancak, azınlığın isteği üzerine denetçilerin genel kurulu olağanüstü toplantıya davet edilebilemleri için şu hususların yerine getirilmiş olması gerekecektir:

- 1- Azınlığın önce, toplantı gündemini ve gerektirici sebepleri de belirterek yönetim kuruluna başvurması(226).
- 2- Yönetim kuruluna yapılan başvurunun, yönetim kurulunun toplanması ve karar alabilmesine yeterli bir sürenin geçmesi veya yönetim kurulunun olumsuz bir karar alması suretiyle sonuçsuz kalması(227);
- 3- Azınlığın, yönetim kuruluna başvurusunda bildirdiği aynı gündem ve gerekçe ile denetçilere de başvurması ge-

(225) DOMANIÇ, agk., s.585.

(226) DOMANIÇ, agk., s.585; TEKİNALP, agk., s.92.

(227) DOMANIÇ, agk., s.585.

rekir(228). Denetçilere yapılan bu başvuru, yönetim kuruluna yapılan başvurunun sonuçsuz kalması üzerine yapılabileceği gibi, yönetim kuruluna yapılan başvurudan denetçileri haberdar etmek şeklinde daha önceden de yapılmış olabilir.

- 4- Denetçiler, ister kendilerince, yapıldığı bilinen başvurunun sonuçsuz kalması veya isterse azınlığın bizzat müracaatı üzerine; durumu, Ticaret Kanunun 355.maddesinde sözü edilen "zarurî ve müstacel sebeplerin" var olup olmadığı açısından değerlendirecek ve olumlu bir sonuca varırlarsa, hiç beklemeden genel kurulu olağanüstü toplantıya çağıracaklardır.

bbb. Yönetim Kurulunun Görevini İhmal Etmesi

Burada anlaşılması gereken, açıkca veya işin özelliği gereği(zımnen) yönetim kuruluna verilmiş olan, genel kurulu olağan veya olağanüstü toplantıya davet yükümlülüğünün yerine getirilmeyerek görevin ihmal edilmesi halidir.

Kanun, ortaklık sözleşmesi, genel kurulun kendi kararı veya işin özelliği gereği, genel kurulun yetkisine bırakılmış bir işin görülmesi veya bir kararın alınması için yönetim kurulu, genel kurulu toplantıya çağırmayacak olursa; denetçiler, genel kurulun olağanüstü toplantıya çağırılması için önce yönetim kuruluna başvurmalıdır.

uygun bir süre içinde bu istek karşılanmazsa, doğrudan doğruya genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırmaya denetçiler yetkili sayılmalıdır(229).

Genel kurulun görev alanına girmeyen ve yönetim kurulunun yetkisine bırakılmış bir iş dolayısıyla genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırmak, yönetim kurulunun takdirine bırakılmış sayılacağından; yönetim kurulunun yetki sahasına giren bir konuda genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırması, görevini ihmal etmesi sonucunu doğurmayacaktır.

Olağanüstü toplantı yapılmasını "zaruri ve müstacel" kılan bir durum mevcutsa, denetçiler, yönetim kuruluna başvurmadan doğrudan doğruya genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırabileceklerdir(230).

ccc. Azınlık Pay Sahiplerinin Şikâyetle Bulunmaları

Denetçilerin yönetim kurulunun girişim ve ihmali beklemeksizin, doğrudan doğruya genel kurulu olağanüstü toplantıya davet edebilmelerini mümkün kılan bir hal de Ticaret Kanunumuzun 356. maddesinde düzenlenmiştir(231). Denetçilerin bu madde hükmüne göre, genel kurulu olağanüstü toplantıya davet edebilmeleri için şu şartların gerçekleşmesi aranacaktır(232):

(229) İMREGÜN, agk., s.91 vd.

(230) İMREGÜN, agk., s.92.

(231) DOMANIÇ, agk., s.586; ÇEVİK, agk., s.786; ARSLANLI, agk., C.I, s.234.

(232) DOMANIÇ, agk., s.586.

- 1- Önce, ortaklık sermayesinin en az onda birini elinde bulunduran azınlığın pay senetlerini, ortaklık adına ve lehine muteber bir bankaya rehin olarak tevdi etmeleri gerekir(TTK.m.356/III).
- 2- Yukarıda belirtilen ön şartın yerine getirilmesinden sonra, azınlık pay sahipleri yazılı veya sözlü bir beyanla, ortaklık yönetimini; yani; yönetim kurulu üyelerini veya müdürleri, denetçilere şikâyet etmiş olmalıdırlar(TTK.m.356/I).
- 3- Denetçiler böyle bir müracaat karşısında, şikâyet konusu olay ve durumları incelemek zorundadırlar(TTK.m.356/I).
- 4- İnceleme neticesinde, olağan genel kurulun toplanmasını beklemeye tahammül göstermeyecek kadar önemli bir durum ortaya çıkması ve ayrıca, bu durum sebebiyle, denetçiler tarafından genel kurulun olağanüstü toplantıya davet edilmesine lüzum olduğuna dair karar verilmesi gerekir(TTK.m.356/II).

Denetçiler, yukarıda sayılan şartların gerçekleşmesi halinde, özel bir gündem hazırlıyarak olağanüstü genel kurulu toplantıya davet edecekler ve olağanüstü genel kurulun toplanmasını gerektiren olay ile ilgili fikir ve mütalaalarını bir rapor halinde genel kurula sunacaklardır(TTK.m.356/II). Bu raporda ayrıca, genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırmayı lüzumlu kılan olaylar gerektirici sebeplerle birlikte ortaya konmalı ve genel kurula konuya ilişkin lüzumlu bilgiler verilmelidir.

d. Genel Kurulu Toplantıya Davet Etmeye

Yetkili Olanlar

aa. Denetleme Kurulu

Kanunumuz her ne kadar, "birden çok olan murakıplar bir heyet teşkil ederler" (TTK.m.347/I, c.2) demekle ise de biz bunu; denetçilerin, belli bir denetim işlem veya görevini yerine getirirken fiilen birlikte hareket etmekte oldukları şeklinde anlamının daha doğru olacağı düşüncesindeyiz. Hiç şüphesiz denetçilerin tümünün, fiilen bir kurul olarak çalışmakta iken ortaya çıkan bir olay dolayısıyla, oy birliği veya oy çokluğu ile alacakları bir kararla genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırmaları mümkündür(233). Kuşkusuz, denetçilerin tümünün değil sadece birkaçının belli bir denetim işinin yerine getirilmesi için görevlendirilmeleri halinde de aynı durum söz konusu olacaktır. Yani, belli bir anda ve belli bir konuda denetim görevini fiilen yerine getiren denetçiler, sayıları ne olursa olsun oy birliği veya çoğunlukla alacakları bir kararla genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırabileceklerdir. Buraya kadar belirtilen hususlarda kanunumuzun kabul ettiği esas bakımından bir güçlük yok gibidir.

bb. Denetçilerden Herbiri

Ortaklıkta görev yapan denetçilerin iki kişiden ibaret olması halinde ise, Yargıtay'ın ticari davalara bakmakla görevli 11. Hukuk Dairesi, anonim ortaklık denetleme organı ile ilgili olarak

(233) ARSLANLI, agk., C.II-III, s.243 vd.; TEOMAN, "Anonim Ortaklıkta Denetçiler....", s.25 vd.

almış olduğu ve tesbit edebildiğimiz çok ender rastlanan bir kararında(234), "...TTK.nun 355.maddesi hükmü gereğince zarurî ve müstacel sebeplerin çıkması halinde murakıplardan birisinin dahi umumi heyet toplantıya davet edebileceklerine ve aksi halde iki murakıplı şirketlerde, iki murakıbın ittifakı arandığı takdirde sözkonusu madde hükmünün işlemez bir hale gireceğine ve bu tefsir şekli ise şirketin aleyhine bir sonuç yaratacağına göre...." bir tek denetçinin dahi tek başına genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırabileceğini kabul etmiştir.

Yargıtay'ın Kararına esas teşkil eden olayda, sözkonusu anonim ortaklık her ne kadar iki denetçiye sahip bulunmakta ise de Kararda, TEOMAN'ın haklı olarak belirttiği gibi, "...Yüksek Mahkemenin genel kurulun olağanüstü toplantıya çağırılmasında denetçilerin bir kurul olarak davranmaya zorunlu bulunmadıkları, örneğin(beş üyeden oluşan bir anonim ortaklık) denetim kurulundaki diğer dört üyenin muhalif kalmalarına karşın, bunlardan sadece birisinin bile geçerli bir çağrı yapabileceği düşüncesini taşıdığı izlenimi uyanmaktadır"(235). Yargıtayın, iki denetçiye sahip anonim ortaklıklar için getirmiş olduğu .u çözüm bize, daha fazla sayıda denetçiye sahip anonim ortaklıklar bakımından da kabul edilebilir nitelikte görünmektedir. Şöyle ki:

(234) Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin E.1978/4527, K.1978/5066 sayılı ve 8.11.1978 tarihli sözkonusu kararı için bkz.: Yargıtay Kararları Dergisi, C.5, sa.3, (Mart 1979), s.377 vd.; BATIDER, C.x, sa.1, (Haziran 1979), s.233 vd.; TEOMAN, agk., s.24 vd.; Tuğrul-ANSAY, Yargıtay Uygulamasında Anonim Şirketler Hukuku, Ankara,1981, s.35 vd.

(235) TEOMAN, agk., s.28.

Türk hukuk biliminde ARSLANLI'nın, denetçilerin ortaklık yönetimini kişisel olarak denetleyebilmelerine imkân verecek şekilde yapmış olduğu yorumdan sonra(236), "zarurî ve müstacel sebepler çıktığı takdirde, umumi heyeti fevkalâde toplantıya davette de murakıplar müstereken hareket ederler. Umumi heyeti toplantıya davet anonim şirkette fevkalâde bir tedbirdir. Bu tedbire her murakıbın kendi başına müracaat edebileceği tecviz edilmiş olamaz"(237) demesi ve bu konuda yönetim kurulunun hareket tarzını örnek vermesi isabetli sayılamaz. Çünkü, ortaklığın, ortakların ve kamunun yararı bakımından zarurî ve müstacel sebeplerin varlığı halinde bu yetki kullanılmak durumunda kalınacağı için, ortaklık bakımından fevkalâde olan ve tepki gösterilmesi gereken durum, bu fevkalâde tedbirin uygulanmasında yol açan sebebin ortaya çıkmasıdır. Ortaklık yönetiminin kanun ve sözleşme hükümlerine uygun ve korunması gereken menfaatler dengesi bakımından bir müdahaleyi gerektirmeyen işleri bakımından böyle bir uygulamaya gitmek zaten gerekmiyecektir. Ancak, kanuna uygun olmayan, ortaklığın ve ortakların menfaatine aykırı, olağan dışı bir uygulamanın varlığı halinde bu tedbire müracaat edilecektir. Böyle bir halde, sözkonusu tedbirin uygulanmasını denetçilerin kurul olarak karar alması şartına bağlamak, korunması gereken menfaat bakımından denetçileri karar verici durumuna sokmak demektir ki, bu onların görevlerinin niteliği ile bağdaşmaz. Onların görevi, korunması gereken menfaati ciddi olarak tehlikeye sokan bir durumun var-

(236) ARSLANLI, agk., C.II-III, s.242 vd.; TEOMAN, agk., s.25 vd.

(237) ARSLANLI, agk., C.II-III, s.243.

lığı halinde, gerekli uyarı görevini yapmak; ortaklığın karar ve yargı organı durumunda olan genel kurulu harekete geçirmek ve genel kurulda en uygun kararın alınabilmesine yardımcı olacak şekilde pay sahiplerini aydınlatmaktır.

Bu konuda, çoğunluk ilkesinden hareket etmeye de imkân yoktur sanıyoruz. Çünkü, çoğunluk ilkesinin anonim ortaklıklarda kabul görmesi ve tatbik edilmesi daha çok, ortaklığın çoğunluğun görüşleri ve direktifleri doğrultusunda yönetilmesini sağlamak yönündedir. Yani, ortaklığın yönetimi ile ilgilidir(238). Çoğunluğu temsil ettiği ve çoğunluk adına ortaklığı yönettiği kabul edilen yönetim kurulu "...ortaklığı kendi kişisel çıkarlarına, kaprislerine göre değil(korunması gereken menfaatler dengesine göre yani, kanun ve ortaklık sözleşmesi hükümleri ile genel kurul kararlarına uygun olarak ve) toplumun yararlarını gözönünde bulundurarak yönetmekle yükümlüdür(239). Zaten, çoğunluk ilkesinin kötüye kullanılması ihtimaline karşı Kanunumuz bazı engeller koymaya da çalışmıştır(240).

(238) Bu anlayış Fransız hukukunda yeni tip anonim ortaklıklar bakımından öngörülmüş olan gözetim kurulunun çalışma tarzında açıkça görülmektedir. Fransız hukukunda gözetim kurulu, yönetimin bir parçası olarak yürütme kurulunun davranışlarına yön verme durumunda olduğu için, kurul halinde çalışan bir ortaklık organıdır ve onun bu özelliği hiçbir şekilde değiştirilemez.

(239) ÇEVİK, agk., s.93. Çoğunluk ilkesi konusunda bilgi için bkz.: TEKİL, agk., s.78 vd.; ÇEVİK, agk., s.92 vd.; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.229.

(240) TEKİL, agk., s.78. Bu engellerin neler olduğu konusunda bilgi için bkz.: ARSLANLI, agk., C.I, s.215 vd.; TEKİNALP, "İşletme İlgililerinin Finansal....", s.13 vd.; KABAALIOĞLU, "Türk Hukukunda ve Mukayeseli....", s.25 vd; Oğuz İMREGÜN, "Anonim Şirketlerde Azınlığın Himayesi", III Üncü Ticaret ve Banka Hukuku Haftası, (Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No: 49, Ankara,1964), s.171 vd.; Oğuz İMREGÜN, "Anonim Şirketlerde Münferit Pay Sahibinin Umumi Heyet Kararları Aleyhine İptal Davası Açma Hakkı", BATİDER, C.I, sa.2(Mayıs 1961), s.149 vd.

Çoğunluk ilkesinin sakıncalarını ortadan kaldırmak bakımından modern anonim ortaklıklar hukukunda uygulama alanı bulan ikinci ve çok önemli bir ilke de "dışardan denetim ilkesi"(241) dir. Bu ilke gereğince, anonim ortaklıkların iş ve işlemlerinin ortaklık yönetiminin dışında yer alan bağımsız meslek mensupları tarafından denetlenmesi esası getirilmiş bulunmaktadır. Bugün, denetim mesleğinin, belirli meslek kurallarına uygun olarak yerine getirilmesi zorunluluğu bulunmakla beraber, her denetçinin kendi kişisel yetenek ve kabiliyeti ölçüsünde ve bağımsız olarak yerine getireceği bir değerlendirme işi olduğu kabul edilmiş bulunmaktadır. Denetçinin görevini yerine getirirken sahip olduğu bağımsızlık, sadece ortaklık yönetimine karşı bir bağımsızlık değil, denetçinin denetim görevini, kendi meslektaşları arasında kişisel ve vicdani kanaatları doğrultusunda yerine getirebilmesini de gerektiren; diğer meslek mensuplarının görüş ve kanaatlarından ayrı ve bağımsız olarak görüş bildirebilmeyi de içine alan mesleki bir bağımsızlıktır(242). Denetim mesleği niteliği gereği kişisel olarak yerine getirilmesi gereken bir iştir. Bu kişisellik, denetçinin, diğer meslektaşlarından farklı bilgi ve beceriye, farklı kavrayış, sorumluluk ve değerlendirme özelliklerine sahip olduğu anlamındadır. Mesleğin yerine getirilmesi sırasında uyulması gereken kurallar bakımından bir yeknesaklık(standart) düşünülebilirse de, her denetçinin kendine özgü olan anlayış,

(241) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.230; TEKİL, agk., s.90.

(242) Bunu genel olarak, "...denetçinin denetim çalışmasını programlanmasında, yürütmesinde ve raporlamasında herhangi bir etkinin olmaması...." (KEPEKÇİ, agk., s.99) şeklinde açıklayabiliriz.

kavrayış, ahlaki ve mesleki sorumluluk, tecrübe gibi kişisel özelliklerinde bir eşitlik düşünmek mümkün değildir(243).

Sonuç olarak, sadece bir veya iki denetçiye sahip anonim ortaklıklarda değil, ikiden çok sayıda denetçiye sahip ortaklıklarda da denetçilerden her birinin, diğerlerinden bağımsız olarak incelemede bulunmak ve gerekirse genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırarak hak ve yetkisi vardır. Ortaklık yönetimini gözetim görevinin bir uygulaması ve sonucu olarak ortaya çıkan, genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırma hak ve yetkisinin hiçbir şekilde sınırlandırılmıyacağını Kanunumuz da açıkça ifade etmiş bulunuyor(TTK.m.353/II). Kaldı ki, Ticaret Kanunumuzun 359.maddesi "murakıplar, kanun veya esas mukavele ile kendilerine yükletilen vazifelerini hiç veya gereği gibi yapmalarından doğan zararlardan dolayı kusursuz olduklarını isbat etmedikçe müteselsilen mesuldürler,..." hükmünü getirmiştir. Bu hüküm dahi, her denetçiye ayrı ayrı ve diğerlerinden bağımsız olarak hareket etmek hak ve yetkisinin verilmiş olduğunu göstermektedir.

2. Pay Sahiplerinin Genel Kurul Toplantılarına

Katılma Şartlarını Araştırma Görevi

a. Genel Olarak

Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 1.fıkrasının 5.bendi denetçilere, "esas mukavelede pay sahiplerinin umumî heyet toplantılarına iştirakleri için gerekeceği bildirilen şartların yerine

(243) A.HIRSCH, agk., s. 218 vd.

getirilip getirilmediğini incelemek" görevini vermiş bulunuyor. Esas olarak bu görev yönetim kuruluna aittir. Çünkü, Ticaret Kanunumuzun 375.maddesinin 1.fıkrası, "idare meclisi, pay sahiplerinin toplantıya ve müzakerelere iştirak etmek ve rey haklarını kullanmak salâhiyetleri bulunup bulunmadığını tesbiti için gereken tedbirleri alır" demektedir. Görülüyor ki yönetim kuruluna ait bir görevi düzenliyen 375.maddenin 1.fıkrası, 353.maddenin 5.bendi ile aynı nitelikte, fakat daha genel ve ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunuyor. O halde, ortakların genel kurul toplantılarına katılmaları konusunda kanun ve ortaklık sözleşmesi gereğince uyulması gereken şartlara riayet edilmesini sağlamak yönetim kuruluna ve yöneticilere aittir(244). Yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediğini incelemek; yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yerine getirirken kanun ve esas sözleşme hükümlerine tam anlamıyla uyup uymadıklarını gözetmek ise denetçilere ait bir görevdir(TTK.m.353/I, b.10). Bu bakımdan 353.maddenin 5. bendi ile getirilen düzenleme, pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılma şartlarının varlığını araştırmak konusunda denetçilere özel yetki veren bir hüküm olarak karşımıza çıkmaktadır.

b. Görevin Amacı ve Kapsamı

Genel kurul çalışmalarını, hazırlık çalışmaları dahil, kanun ve sözleşme hükümleri doğrultusunda gerçekleştirmek görevi yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu bir genel kurul toplantısının başarılabilmesi için toplantının devamı süresince bir çok gö-

(244) ARSLANLI, agk., C.II-III, s.246; ÇEVİK/AZİK, agk., s.112.

revi yerine getirmek zorundadır. Bu görevlerin gerektirdiği aktif ve yoğun çalışma ortamı içinde yönetim kurulunun, tüm genel kurul faaliyetlerini sürekli denetleyebilmek imkânı oldukça sınırlıdır. İşte bu bakımdan Kanunumuz, ortaklığın tâbi olduğu hukuki mevzuatı bütün ayrıntıları ile bilen; genel kurul toplantılarına katılma yetkisine sahip tecrübeli ve tarafsız birer gözlemci olarak denetçilerin, yönetim kurulunun ve ilgililerin gözünden kaçabilecek kanun ve ortaklık sözleşmesi hükümlerine aykırı uygulamalara dikkat etmelerini, şayet aykırı birtakım uygulamalarla karşılaşacak olurlarsa, yönetim kurulunun müdahalesini celbetmeye veya beklemeye lüzum kalmaksızın doğrudan doğruya kanunun kendisine verdiği yetkiyi kullanmalarını istemektedir.

Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 5.bendinde belirtilen inceleme görevinin kapsamı bakımından üzerinde durulması gereken özellikler ise şu şekilde belirtilebilir: Bir defa, denetçiler bakımından esas inceleme konusu yapılacak olan husus "...pay sahiplerinin umumi heyet toplantılarına iştirakleri için gerekeceği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediği...."dır. İkinci olarak, pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılmaları için gerekeceği bildirilen şartlar; bentten de açıkça anlaşılacağı gibi ortaklık sözleşmesinde belirtilen ve kanunun emredici hükümlerini aykırı olmamak üzere yer alan şartlardır. Denetçiler, genel kurul toplantılarına katılmak için kanun gereği yerine getirilmesi gereken konularda ise öncelikle inceleme yaparak gözetim yetkilerini kullanmak yoluna gideceklerdir(245).

(245) İMREĞÜN, agk., s.102; DOMANIÇ, agk., s.684; EREM, agk., s.245; ARSLANLI, agk., C.II-III, s.246 vd.

Kanunun açık hükmü gereğince denetçilerin özellikle dikkat edecekleri ve inceleyecekleri hususlar, ortaklık sözleşmesini düzenleyen tarafların genel kurula katılmak konusunda Kanun hükümlerinden ayrıldıkları ve ortaklık bakımından birinci derecede uyulması gerekli kurallar haline gelmiş bulunan sözleşme hükümlerine uygunluğun var olup olmadığının araştırılarak incelenmesi olacaktır. Denetçiler böylece, ortaklık sözleşmesi ile ortaya konmuş olan pay sahipleri arasındaki menfaatler dengesini korumak ve kollamak yoluna gideceklerdir.

Bu görevin tam anlamıyla açıklığa kavuşturulabilmesi için üzerinde durulması gereken önemli bir husus da "umumi heyet toplantılarına iştirak" kavramından neyin anlaşılması gerektiğidir. Çünkü denetçiler bu konulara ilişkin olarak ortaklık sözleşmesinde yer alan özel nitelikteki hükümlere uyulup uyulmadığını araştırıp inceleyeceklerdir. "Umumi heyet toplantılarına iştirak" niteliğini taşımayan konularda ise, ancak açıkça bir kanun hükmüne aykırılık varsa denetleme yetkisini kullanacaklardır.

"Umumi heyet toplantılarına iştirak" kavramı, pay sahibinin genel kurul toplantısına katılmasını ve buna bağlı olarak pay sahipliğinin kendisine sağladığı haklardan yararlanmasını ve yükümlülükleri yerine getirmesini de kapsar. Genel kurul toplantısına fiilen katılmak bu hakların kullanılmasının bir önşartı olarak karşımıza çıkmaktadır. Zaten Ticaret Kanunumuzun 375.maddesinin 1.fıkrası daha açık bir biçimde "...pay sahiplerinin toplantıya ve müzakerelere iştirak etmek ve rey hakkını kullanmak salâhiyetleri bulunup bulunmadığının tesbiti(nden)...." bahsetmektedir. O halde, genel kurula katılmak kavramı, genel

kurula bizzat veya bir temsilci marifetiyle katılmak, genel kurulda konuşmak, öneride bulunmak, oy kullanmak ve genel kurul kararlarına muhalefet etmek haklarını da içine alan genel ve üst bir kavramdır(246) .

c. Pay Sahiplerinin Genel Kurula Katılma
Şartları Bakımından Esas Sözleşme
İle Yapılabilecek Düzenlemeler
ad. Genel Olarak

Anonim ortaklığın kurulabilmesi için yapılacak ilk iş kurucular tarafından esas sözleşmenin hazırlanarak imzalanmasıdır(TTK. m.279/I) . Ticaret Kanunumuzun 279.maddesinin 2.fıkrası 10 bent halinde ortaklık sözleşmesinin kapsamını belirliyerek sözleşmede bulunması gereken hükümlerin neler olduğunu da açıklamış bulunmaktadır. Esas sözleşme, ortaklığın, pay sahipleri ve ortaklık organları ile ilişkilerinde uyulacak ve ilk başvurulacak hükümler olarak karşımıza çıkmaktadır. Ortaklık sözleşmesi Kanunumuzun emredici nitelikte olmayan; açıklayıcı, yorumlayıcı nitelikteki hükümlerinin kurucular tarafından serbestçe değiştirilebilmesi ve ortaklık hayatının, ortaklar arasında kurulması düşünülen menfaatler dengesine göre düzenlenebilmesi imkânını verir.

Ortaklık sözleşmesi ile ister kurucu, isterse pay sahibi olsunlar ortakların her birinde bazı özelliklerin bulunması karar-

(246) ARSLANLI, agk., C.II-III, s.25. Genel kurula iştirak hakkı ve kapsamı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÇEVİK, agk., s.891 vd.

laştırılmış olabilir(247). Hatta pay senetlerinin başkalarına devredilemeyeceği veya aynı özelliklere sahip kişiler arasında el değiştirmesine yönetim kurulunun kararıyla izin verilmesi kararlaştırılmış olabilir(248).

bb. Genel Kurul Toplantılarının Zamanı ve Pay
Sahiplerini Genel Kurul Toplantılarına
Çağırma Usulü Bakımından

Ticaret Kanunumuzun 279.maddesinin 2.fıkrasının 7.bendinde "umumi heyetlerin ne suretle davet edileceği; toplantıların vakti....", 9.bendinde ise "şirkete ait ilânların ne suretle yapılacağı" gibi konuların sözleşmede yer alabileceği açıklanmış bulunmaktadır. Her ne kadar Ticaret Kanunumuzda bu konulara ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ise de(TTK.m.364, 365, 366, 368) yedek hukuk kuralı niteliğindeki bu hükümlerin, kanunlardaki emredici nitelikteki sınırlamalara aykırı olmamak kaydıyla hem ortaklığın ihtiyaç ve özellikleri dikkate alınarak hem de ortakların arzu ve eğilimlerine uygun bir biçimde esas sözleşme ile düzenlenmeleri mümkündür.

Özellikle çağrının Ticaret Kanunumuzun 37.maddesinin son fıkrası gereğince, Ticaret Sicili Gazetesi ile yapılıp yapılmadığı, davet mektuplarının zamanında hissedarlara gönderilip gön-

(247) Bu suretle ortakların belli bir ailenin fertlerinden, Türk vatandaşlarından veya belli bir mesleğin mensuplarından olması temin edilebilir. Meselâ yurt dışında çalışan işçilerin kurdukları bir anonim ortaklıkta pay sahibi olma hakkının sadece yurt dışında çalışan işçilere ait olacağı şartı sözleşmeye konabilir(ANSAY, Anonim Şirketler..... s.264; dipnot: 21 a).

(248) ANSAY, agk., s.264.

derilmediği, vekâletnamelerin verilip verilmediği hususları denetçiler tarafından incelenmesi gereken konulardır(249).

cc. Oy Hakkının Kullanılması, Müzakerelerin
Yapılması ve Kararların Alınması
Bakımından Uyulacak Şartlar

Ticaret Kanunumuzun 279.maddesinin 2.fıkrasının 7.bendi ayrıca, "...rey verme ile müzakere icrası ve karar verilmesi hususlarının tâbi olduğu kayıt ve şartlar"ın da ortaklık sözleşmesinde yer alması gerektiğini belirtmiş bulunmaktadır.

Ticaret Kanunumuzun 373.maddesinin 1.fıkrası hükmüne göre, "her hisse senedi en az bir rey hakkı verir. Bu esasa aykırı olmak şartıyla hisse senetlerinin maliklerine vereceği rey hakkının sayısı esas mukavele ile tâyin olunur"(250).

(249) ÇEVİK, agk., s.742.

(250) Ticaret Kanunumuzun 353.maddesinin 5.bendi, hiç değişiklik yapılmadan fakat metni sadeleştirilerek aynen eski Ticaret Kanunumuzun 354.maddesinin 5.bendinden alınmıştır(Bkz.: E.HİRS, Notlu Ticaret Kanunu, İstanbul, 1946, s.161). Bu hükmün eski kanunumuzun uygulama dönemi bakımından daha çok öneme sahip olduğu söylenebilir. Çünkü, eski kanunumuzun 365.maddesinde "heyeti umumiyenin adi ve fevkalâde içtimalarında hissedarının rey sahibi olması için malikiyetleri iktiza eden hisse senedatının miktarıyla bunların malik olacakları âranın adedi mukavelename ile tayin olunur. Mukavele ile tayin edilmemiş ise her hisse, sahibine bir hakkı rey bahşeder..."(HİRS, agk., s.164) denilmekte idi. Buna göre, bir oy hakkına sahip olabilmek için kaç hisseye sahip olunması gerektiği ortaklık sözleşmesi ile tesbit olunabilecektir. Onun için bu hüküm denetçilerin, genel kurulda oy vermek için yeterli hisseye sahip olmayan hissedarların, oy anlaşmaları yapmak konusundaki yetkilerini kötüye kullanmalarını önleyici bir tedbir olarak da düşünülmüş olabilir. Bilgi için bkz.: HİRS, Ticaret Hukuku, s.293. Ticaret Bakanlığı son olarak yayınladığı bir sirküler ile(RG.: 8 Haziran 1983, sa.18071, s.28 vd.) Anonim şirketlerin değişik nominal değerde hisse senedi çıkarmalarına izin vermiştir. Bu konuda bilgi için bkz.: Ömer TEOMAN, "Hisse Senedi ile İlgili Düzenleme Ne Getiriyor, Milliyet Gazetesi, 8 Temmuz 1983, s.2.

Pay sahipleri genel kurul toplantılarına katılma haklarını bizzat kullanabilecekleri gibi, bir temsilci aracılığı ile de kullanabilirler. Sözleşmede aksine hüküm yoksa temsilcinin pay sahibi olması şart değildir. Nama ve hâmiline yazılı pay senedi sahipleri kendilerini genel kurulda bir temsilci aracılığı ile temsil ettirmek istiyorlarsa, verecekleri temsil yetkisinin yazılı olması gerekir. Hâmiline yazılı pay senedi elinde bulunduran bir temsilci, malik gibi, doğrudan doğruya genel kurula katılma yetkisine sahip olur. Ancak oy hakkına dair sınırlamalardan kurtulmak amacıyla, hisse senetlerinin başka bir kimseye devredilmesi suretiyle oy hakkının kullanılmasına kanunumuz izin vermemiştir(251). Kanunumuz ayrıca, genel kurulda oy hakkının kullanılabilmesi için nama ve hâmiline yazılı pay senedi sahiplerinin yerine getirmek zorunda oldukları bazı yükümlülüklerden bahsetmektedir. Ticaret Kanunumuz 360.maddesinin 3.fıkrasında bu yükümlülüklerin neler olduğu açıklanmıştır. Buna göre: Ortaklık pay sahipleri defterinde ismi kayıtlı bulunan nama yazılı pay senedi sahipleri, hüviyetlerini ispat etmek suretiyle genel kurul toplantılarına katılabilirler. Hâmile yazılı pay senedi sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılmaları ve oy kullanabilmeleri ise, pay senetlerini veya bunlar üzerinde tasarruf yetkisine sahip bulunduklarını gösteren belgelerin, toplantı gününden bir hafta önce ortaklığa tevdi edilmesi şartına bağlı bulunmaktadır(252).

(251) İMREGÜN, agk., s.100. Ayrıca bilgi için bkz.: ARSLANLI, agk., C.II-III, s.24 vd.; ANSAY, agk., s.184 vd.

(252) İMREGÜN, agk., s.100vd.

Genel kurul toplantılarına katılmak yetkisi olmayan kimse-
ler toplantıda hazır bulunmuş ve pay sahibi gibi görüşmelere ka-
tılarak genel kurulun iradesini etkileyecek biçimde konuşmalar
yapmışlarsa bu halde de denetçilerin görevlerini yerine getirme-
leri gerekecektir(253).

Genel kurul toplantılarının yapılabilmesi için, esas söz-
leşme veya kanun tarafından öngörülen toplantı yetersayılarının
(toplantı nisabı) ve genel kurulda bir kararın alınabilmesi için
öngörülen karar yetersayılarının(karar nisabı) var olup olmadığ-
nı araştırmak ve incelemek de denetçilerin görevleri arasında yer
alacaktır. Ticaret Kanunumuz 372.maddesinde, esas sözleşme ile
kanunda öngörülenlerden başkaca toplantı yetersayıları tesbit
edilebileceğini hükme bağlamıştır. Ancak bu yetersayılar kanunda
o konuda öngörülenden daha hafif olamaz. Başka bir deyimle, ka-
nundaki toplantı yetersayıları sözleşme ile ağırlaştırılabilir,
fakat hafifletilemez(254). Genel kurul, kararlarını, kural ola-
rak, mevcut oyların mutlak çoğunluğu ile alır(TTK,m.378/I)(255).
Bazı kararlar için kanunumuz ağırlaştırılmış çoğunluk ve iki
halde de oybirliği aramıştır(256). Adi karar yetersayısı, söz-
leşme hükümleriyle ağırlaştırılabilir. Ancak, azınlık haklarını

(253) İMREGÜN, agk., s.103.

(254) İMREGÜN, agk., s.105. Bilgi için bkz.: İMREGÜN, agk., s.103
vd.; ARSLANLI, agk., C.II-III, s.33 vd.;

(255) İMREGÜN, agk., s.116.

(256) İMREGÜN, agk., s.116. Ticaret Kanunumuzun 388.maddesinin 1.
fıkrası hükmüne göre, "Şirketin tâbiyetini değiştirmek veya
pay sahiplerinin taahhütlerini artırmak hususundaki karar-
lar için, bütün pay sahiplerinin ittifakı şarttır".

korumak amacıyla kanunla konmuş olan karar yetersayıları ağırlaştırılamaz. Ağırlaştırılmış karar yetersayıları ise sözleşme ile daha da ağırlaştırılabilir, fakat hafifletilemezler(257).

Pay sahipleri, Ticaret Kanunumuzun açıkca belirttiği bazı hallerde oy kullanmamak yükümlülüğü altındadırlar. Bu hallerin neler olduğu Kanunumuzun 374.cü maddesinde, 329.cü maddenin son cümlesinde ve 291.maddesinde açıklanmıştır(258). Kanunumuzda tahdidi olarak belirtilen bu hallerden birinin ortaya çıkması halinde pay sahipleri oy kullanamazlar. Şu halde, kanunda belirtilen ve oydan yoksun kalınmasını gerektiren bu hallerin dışındaki herhangi bir sebeple oydan yoksun kalınacağına dair şart, ortaklık sözleşmesine konulamaz(259). Denetçiler oy kullanma hakkından mahrumiyeti gerektiren hallerde, pay sahiplerinin oy kullanıp kullanmadıklarını da inceleyecektir.

d. Görevin Yerine Getiriliş Biçimi ve Sonuçları

aa. Genel Olarak

Denetçiler, pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılma şartlarının var olup olmadığını inceleme görevini iki şekil-

(257) İMREGÜN, agk., s.117.

(258) Halûk TANDOĞAN, "Anonim Şirketlerde Hissedarların Umumi Heyete İştirak ve Rey Haklarının Esas Mukavele ile Tahdidi", Ticaret ve Banka Hukuku Haftası(27 Nisan - 3 Mayıs 1959), (Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No:15, Ankara,1960), s.99.

(259) TANDOĞAN, agk., s.99. Pay sahibinin oy hakkından yoksun kalmasını gerektiren haller konusunda bilgi için bkz.: İMREGÜN, agk., s.108 vd.; TANDOĞAN, agk., s.98 vd.

de yerine getirebilir: Birincisi, genel kurul toplantı halinde iken; ikincisi ise, genel kurul toplantısının sona ermesinden sonra görevin yerine getirilmesidir.

bb. Genel Kurul Toplantı Halinde İken
Görevin Yerine Getirilmesi

Genel kurul toplantı halinde iken, denetçiler, toplantı şartlarına aykırı bir uygulamanın var olduğunu öğrendikleri takdirde; ya olaya bizzat müdahale ederek, kollama ve gözetim görevlerinin bir gereği olarak, kanun ve sözleşme hükümlerine aykırılığı önlemek yoluna giderler veya bu konuda yönetim kuruluna bir uyarıda bulunarak, yönetim kurulunun gerekli tedbirleri almasını isterler(TTK.m.373/I).

Şayet denetçilerin bizzat kendi girişimleri sonuçsuz kalır veya yönetim kurulunun, yapılan uyarıya rağmen, gerekli tedbirleri almaması sebebiyle hukuka aykırı durum gerçekleşecek olursa, denetçiler bakımından ikinci bir imkân daha söz konusu olacaktır. O da, hukuka aykırılığın niteliğine ve ağırlığına göre, olayı dava konusu yaparak; ya genel kurul kararlarının hükümsüzlüğünü veya şeklen olsun bir genel kurul kararı varsa bu kararın iptalini isteyebilmektir(260). Şu hususu da belirtelim ki, bu konuda dava hakkının denetçiler tarafından kullanılabilmesi için, Ticaret Kanunumuzun 381.maddesinin 3.bendinde, denetçilerin genel kurul kararları aleyhine iptal davası açabilmesi için gerekli olduğu bildirilen "kararların infazı...murakıpların şahsi me-

(260) Bilgi için bkz.: İMREGÜN, a.gk., s.103,119 vd.; İMREGÜN, "Anonim Şirketlerde Münferit....", s.156.

suliyetlerini mucip olduğu takdirde...." şeklindeki şartın aranmasına gerek kalmayacaktır. Çünkü, böyle bir durumda, denetçinin, iptal davası açmak yetkisi, kanunen kendisine verilmiş bir görevin yerine getirilmesi anlamını kazanmaktadır. Kanunen verilmiş bir görevin yerine getirilmemiş olmasından dolayı ise, denetçinin şahsi sorumluluğunun ortaya çıkacağı açıktır.

cc. Genel Kurul Toplantısının Sona Ermesi

Halinde Görevin Yerine Getirilmesi

Genel kurul toplantısının yapıp tamamlanmış olması halinde ise, denetçinin inceleme görevi, daha önceden yapılmış olan genel kurula ait eylem ve işlemlerin; genel kurul tutanakları, genel kurul karar defteri ve genel kurulla ilgili diğer belgeler üzerinde yapılacak incelemelerle, gözden geçirilmesi şeklinde ortaya çıkacaktır. İşte böyle bir inceleme sırasında, pay sahiplerinin genel kurula katılma şartları ile ilgili olarak sözleşme ve kanun hükümlerine aykırı uygulamaların yapılmış olduğu sonucuna varılacak olursa; denetçiler, bu defa sadece genel kurul kararlarının hükümsüzlüğü veya iptali konusunda dava açma haklarını kullanmak yoluna gideceklerdir.

3. Ortaklık Adına Dava Açmak Görevi

a. Genel Olarak

Ortaklık adına dava açmak yetkisi ortaklığı idare ve temsil yetkisinin bir gereğı olarak yönetim kuruluna aittir(TTK.m.317). Genel olarak denetçilerin ortaklığı temsil görevi yoktur. Çünkü,

denetim görevi ile temsil görevi bağdaşmaz. Fakat Kanunumuz bazı hallerde ortaklığı temsil yetkisini denetçilere vermiştir. Bu hallerin en önemlisi ortaklık adına dava açmak görevi olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle yönetim kurulu üyeleri aleyhine mesuliyet davası açılmasını gerektiren hallerde(261), ortaklık adına dava açmak yetkisi denetçilere bırakılmıştır(TTK,m.341/II). Bu suretle yönetim kurulunun dava açmak konusundaki ortaklığı temsil yetkisi sınırlandırılmış olmaktadır(262). Denetçilerin ortaklık adına dava açmak görevi iki halde ortaya çıkmaktadır: Birincisi, yukarda sözünü ettiğimiz ve Ticaret Kanunumuzun 341.maddesinde düzenlenmiş olan, yönetim kurulu üyeleri aleyhine sorumluluk davası açılmasını gerektiren hallerden birinin ortaya çıkmasıdır. Denetçilerin dava açmakla görevli oldukları ikinci hal ise, genel kurul kararları aleyhine iptal davası açılması bakımından ortaya çıkmaktadır. Bu konudaki düzenleme ise Kanunumuzun 381.maddesinin 1.fıkrasının 3.bendinde yer almaktadır.

b. Yönetim Kurulu Üyeleri Aleyhine

Dava Açmak Görevi

Ticaret Kanunumuz yönetim kurulu üyelerinin verdikleri zararlardan dolayı hem ortaklığa, hem pay sahiplerine ve hem de ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olacaklarını kabul etmiş ve

(261) Bu konuda bilgi için bkz.: ÇAMOĞLU, Anonim Ortaklık Yönetim, s.41 vd.; MİMAROĞLU, Anonim Şirketlerde İdare....., s.49 vd.; ATAN, agk., s.81 vd.; DOMANIÇ, agk., s.488 vd.; ANSAY, Anonim Şirketler....., s.143 vd.

(262) ANSAY, agk., s.144 vd. Temsil yetkisinin sınırlandırılması konusunda bilgi için bkz.: DOMANIÇ, agk., s.429 vd.

konuyu özel hükümlerle düzenlemiştir(263). Kanunumuzun 341.maddesinin 1.fikrasına göre, "umumi heyet; idare meclisi azalari aleyhine dava açılmasına karar verirse...", aynı maddenin 2.fikrasının ilk cümlesi hükmüne göre "şirket namına dava açmak, murakıplara aittir".

Yöneticiler aleyhine sorumluluk davasını esas itibariyle ortaklık açmaktadır. Çünkü bu davanın açılabilmesi için davanın temel unsurlarından biri olan, ortaklığın zarara uğramış olması şartının gerçekleşmiş olması aranacaktır(264). Sorumluluk davasında asıl dava hakkı sahibi bu yolda karar alması gereklidir. Genel kurul kararı sorumluluk davasının dinlenme şartları arasındadır(265). Yargıtay yerleşmiş olan çeşitli kararlarında(266) olduğu gibi, 11.Hukuk Dairesi 11.10.1979 tarihli kararında da Ticaret Kanunumuzun 341.maddesi "...hükmüne göre yönetim kurulu üyeleri aleyhine dava açılabilmesi için öncelikle bu konuda şirket genel kurulunda bir karar verilmesi ve bu kararı müteakiben de davanın şirket adına murakıplar tarafından açılması gerekir"(267) demektedir. Hiç kuşkusuz bu madde ile kanun koyucu halen görev yapmakta olan yöneticiler aleyhine açılacak

(263) ANSAY, Yargıtay Uygulamasında....., s.15.

(264) ANSAY, agk., s.16. Yöneticiler aleyhine mesuliyet davasının şartları konusunda bilgi için bkz.: ATAN, agk., s.17 vd.; MİMAROĞLU, agk., s.25 vd.

(265) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.300.

(266) Bkz.: POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.300 vd.; ANSAY, agk., s.16 vd.; ÇEVİK, agk., s.687 vd.

(267) Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin 11.10.1979 tarih ve E.79/4031, K.79/4702 sayılı kararı için bkz.: BATİDER, C.x, sa.2 (Aralık 1979), s.533 vd.

davayı düzenlemektedir. Şirketi temsil yetkisi esas itibariyle yönetim kurulunda olduğundan, yönetim kurulu aleyhine açılacak sorumluluk davasında dava açmak yetkisinin bu organdan alınıp denetçilere verilmesi yerindedir. Fakat dava, görevden ayrılmış olan yöneticiler aleyhine yeni yöneticiler tarafından açılmış ise yeni yöneticilerin ortaklığı temsilen dava açmak hakkı olmalıdır(268).

Ö. Genel Kurul Kararları Aleyhine

Dava Açma Görevi

Genel kurul kararlarının yerine getirilmesi denetçilerin kişisel sorumluluklarını gerektirdiği takdirde, denetçilerin her biri(TTK.m.381/I, b.3), kanun veya esas sözleşme hükümlerine ve bilhassa afaki iyi niyet esaslarına aykırı olan genel kurul kararları aleyhine iptal davası açabilirler(TTK.m.381/I) (269).

Bu dava hakkının sebebi, denetçilerin, genel kurul kararlarının uygulanmasından herhangi bir kişisel sorumlulukları doğmuyorsa, bunu önlemelerine imkan tanımaktır. Kişisel sorumlulukları söz konusu olmadığı takdirde, denetçiler, bu sıfatla iptal davası açamazlar(270).

(268) ANSAY, agk., s.19; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, agk., s.301.

(269) Genel kurul kararları aleyhine iptal davası açılabilmesi için gerekli olan şartlar konusunda bilgi için bkz.: İMREGÜN, agk., s.119 vd.; ANSAY, Anonim Şirketler..., s.192 vd.; TEKİL, agk., s.391 vd.; Oğuz İMREGÜN, "Anonim Şirketlerde Münferit Pay Sahibinin Umumi Heyet Kararları Aleyhine İptal Davası Açma Hakkı", BATİDER, C.I, sa.2(Mayıs 1961), s.152 vd.

(270) İMREGÜN, Anonim Ortaklıklar, s.140.

Ticaret Kanunumuzun 381.maddesinin 3.bendi gereğince, denetçilere tanınan dava hakkının iki şartı vardır: Birincisi, genel kurul kararlarının uygulanacak nitelikte olmasıdır. İkincisi ise, kararın uygulanmasının denetçilerin kişisel sorumluluğunu gerektirmesidir. Sözkonusu bu düzenleme karşısında, genel kurulda alınmış bir ibra kararına karşı, uygulama niteliği olmadığı ve kişisel olarak bir sorumluluğun ortaya çıkmasını da gerektirmediği için, denetçilerin bir iptal davası açması mümkün olmayacaktır(271). Her ne kadar, 3.bendin kendi iç mantığı açısından, ibra kararı denetçinin şahsi sorumluluğunu gerektirmediği, hatta böyle bir sorumluluk varsa bunu ortadan kaldırdığı düşünülse; kanuna, sözleşme, hükümlerine ve afaki iyi niyet kurallarına aykırı bir ibra kararı aleyhine iptal davası açılmayacağı kabul edilse bile(272), acaba böyle bir kararın verilmemiş olması halinde durum ne olacaktır? Bizce bu durumda, denetçinin şahsi sorumluluğunu ve bu sebeple dava açma hakkının ortaya çıkmasını gerektiren hal; genel kurulda, geçerli ve kanuna uygun bir ibra kararının alınmamış olmasıdır. Gerçekten, ibraya karar verecek ve bu konuda takdir yetkisini kullanacak organ genel kuruldur. Fakat, genel kurulun bu yetkisi sınırsız değildir. Hesaplarını usulüne uygun olarak düzenleyip sunan, aynı zamanda kusursuz bir yönetim ve denetim gerçekleştiren ortaklık organlarını genel kurul ibra etmek durumundadır. İbradan haksız olarak kaçınılması halinde, ibra edilenlerin, hukuken korunacak menfaatlerinin varlığı sebebi ile, ibrayı talep ve dava etmek hakkı gerek doktrinde ve gerekse uygulamada

(271) İMREGÜN, agk., s.140.

(272) İMREGÜN, agk., s.141.

tanınmaktadır(273). Bir kere, yönetici ve denetçiler ibra edilmekle, ortaklık tarafından sorumluluk davası açılacağı endişesinden ve bu dava ile yeniden hesap vermekten kurtulurlar. İkinci olarak, ibra kararının geciktirilmesi veya reddi, ilgili kişilere karşı bir şüphe ve hoşnutsuzluk uyandırır. Bu durum yönetici ve denetçinin kişiliğini ağır şekilde etkileyebilir. Denetçinin ibra edilmemesi, kamu oyunda mesleki durumunu ve ortaklıktaki yerini sarsan bir sonuç doğurabilir. Öyleyse, kişilik ve meslek hakları yönünden, ibranın talep ve dava edilmesinde denetçinin bir menfaatin bulunduğu açıktır(274).

İbra edilmeyen veya ibra edilmek konusundaki talepleri reddedilen her denetçi ibra davası açmaya yetkilidir. Denetçiler ibra davasını kendi adına açacaktır. Ortaklık organlarına bu yetki ^{ma}tanınmıştır. İbra davasının davalı tarafı ise, bizzat anonim ortaklığın kendisidir. Ortaklık, davada yönetim kurulu tarafından temsil edilecektir(275).

Buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamalardan, Ticaret Kanunumuzun 381.maddesinin 3.bendi ile getirilen düzenlemenin, denetçilere, genel kurul kararlarına karşı organ sıfatı ile iptal davası açmak yetkisi vermediği sonucuna varılabilir. Bu durum hiç kuşkusuz, Kanunumuzun anonim ortaklığın bir organı olarak denetçilere

(273) Zühtü AYTAÇ, Anonim Ortaklıklarda İbra, (Ban.ve Tic.Huk.Arg. Ens.Yay.142, Ankara,1982), s.154; Tuğrul ANSAY, "Anonim Şirketlerin Ehliyeti, İdare Meclisinin İbrası, İdare Meclisi Aleyhine Mesuliyet Davası ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı", BATİDER, C.III, sa.3(Mart 1966), s.423 vd.; TEKİL, agk., s.350.

(274) AYTAÇ, agk., s.154.

(275) AYTAÇ, agk., s.177 vd.

vermiş olduğu görevlerin niteliği ve önemi ile bağdaşmaz. Her şeyden önce denetçiler, kanun ve esas sözleşme ile kendilerine yükletilen görevleri hiç veya gereği gibi yapmamaktan doğan zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen sorumludurlar(TTK.m359). Ayrıca denetçiler, görevlerini yerine getirirken, kendilerinden beklenen özen ve dikkati göstermekle yükümlü oldukları gibi(276), görevlerinin ifası sırasındaki kusurlu davranışlarının ortaya çıkardığı sorumluluktan kurtulmak için mesleki bilgilerinin bulunmadığını da ileri süremezler(277). Görülüyor ki, denetçilerin sorumluluklarının sınırı, görevlerinin kapsamı ve önemi ile orantılı olarak fevkalâde genişlemektedir. Buna ilave olarak diyebiliriz ki denetçiler, öncelikle pay sahiplerinin, ortaklığın ve kamunun menfaatini korumak ve kollamak sorumluluğu altındadırlar. Onun içinde sadece kendi kişisel sorumluluklarını gerektiren kararlara karşı değil, hukuka aykırılığı tesbit olunan her karara karşı iptal davası açabilmek yetkisine sahip olabilmelidirler.

(276) Çev.Akar ÖÇAL, "İsviçre'de ve İtalya'da Hesap Denetçilerinin Sorumluluğu", ESADER, C.XIV, sa.1(Ocak 1978), s.372.

(277) ÖÇAL, agk., s.368.

D. Diğer Görevler

1. Pay Sahiplerinin Şikayetlerini İncelenek ve Pay Sahiplerine Bilgi Vermek Görevi

a. Genel Olarak

Anonim ortaklıklarda pay sahiplerinin ortaklık yönetimini ve ortaklık hesaplarını bizzat denetlemek hakkı bulunmamaktadır. Pay sahiplerinin denetleme hakkı, anonim ortaklığın devamlı ve zorunlu bir organı durumunda olan denetleme organına (denetleme kurulu veya denetçilere) devredilmiştir(278). Pay sahipleri, kural olarak, denetleme haklarını, genel kurulda denetleme organını seçmek suretiyle dolaylı olarak kullanırlar. Böylece denetçiler organ olarak görevlerini, pay sahiplerinin kendilerini seçerek yetkili kılmaları ile yerine getirmek imkânı bulmaktadırlar(279). Pay sahiplerinin denetleme hakkı, ortaklık örgütü içinde gerçekleştirilmek istenen iş bölümü ve uzmanlaşmanın bir gereği olarak, kanunen yetkili kılınmış bir ortaklık organına tanınan örgütsel bir hak ve yetki olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple, pay sahipleri, ancak istisnai bazı hallerde doğrudan doğruya veya yarı doğrudan denetleme hakkını kullanabilmektedirler. Bunlardan birincisi, pay sahiplerinin yöneticiler aleyhine denetçilere şikayette bulunmak hakkıdır.

(278) TEKİNALP, "İşletme İlgililerinin Finansal...", s.17.

(279) ARSLANLI, agk., C.I, s.215 vd.

Diğeri ise, pay sahiplerinin ortaklık hesapları ve işlemleri konusunda denetçilerden bilgi alma hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır(280) .

Kanunumuz, pay sahiplerine, bireysel(münferit) veya azınlık olarak ortaklık yönetimini ve hesaplarını denetlemek bakımından bazı imkânlar tanımıştır(281) . İşte, bireysel ve azınlık olarak pay sahiplerine kanunen tanınmış haklardan biri, "ortaklık yöneticilerini denetçilere şikayet etmek hakkı" olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu hak, Ticaret Kanunumuzun 356.maddesi tarafından pay sahiplerine verilmiş bulunmaktadır.

Pay sahiplerinin ister doğrudan doğruya, isterse dolaylı olarak sahip oldukları denetleme hakkını tamamlayan; genel kurulda bilinçli bir şekilde oy kullanmalarını ve böylece ortaklık hayatına en iyi bir şekilde yön verme imkânı sağlayan diğer bir hak ise, bilgi alma hakkıdır. Ticaret Kanunumuz, "Malûmat alma hakkı" başlığı altındaki 362. ve 363. maddelerinde bu konuyu düzenlemiş bulunmaktadır. Bizi burada daha çok ilgilendiren hüküm, pay sahiplerinin denetçilerden doğrudan doğruya bilgi alma hakkını düzenleyen 363.maddenin 1.fikrası hükmüdür. Aynı maddenin 2.fikrası,

(280) Pay sahiplerinin denetleme ve bilgi alma hakkını doğrudan doğruya kullanma imkânı sağlayan bir başka önemli husus da, pay sahiplerinin özel denetçi tayin yetkisine sahip olmalarıdır. Genel kurul, bazı somut olayların araştırılıp incelenmesi görevini özel olarak seçeceği denetçilere verebilir(TTK.m.348/I) . Bu konuda bilgi için bkz.: DOMANIÇ, agk., s.695 vd.; Erdoğan MOROĞLU, "Anonim Ortaklıkta Özel Denetçi", İst.Ünv.Huk.Fak.Mec.(Ord.Prof. Dr.Ernst E.HIRSCH'e Armağan), C.XLII, sa.1-4(Özel Sayı, 1976), İstanbul, 1977, s.341 vd.; TUNCAY, agk., s.737 vd.

(281) Bu konuda bilgi için ayrıca bkz.: DOMANIÇ, agk., s.674 vd.; 866 vd.; ÇEVİK, agk., s.906 vd.

"şirketin ticari defterleriyle muhaberatının tetkiki yalnız umumi heyetin açık bir müsadese veya idare meclisinin kararıyla mümkündür" diyerek, bir müsaadeye tabi tutularak da olsa, pay sahiplerine, sınırlı bazı konularda, doğrudan doğruya bir inceleme imkânı sağlayarak bir denetleme hakkı tanımıştır(282). "Bilanço" kenar başlığını taşıyan 362.maddeye ilişkin açıklamalarımızı burada değil, çalışmamızın "Ortaklık Hesaplarını Denetleme Görevi" başlığını taşıyan kısmında yapacağız. Pek tabiidir ki, pay sahiplerinin bilgi alma hakkı, denetçiler bakımından bir bilgi verme görevi olarak karşımıza çıkmaktadır. Onun için biz konuyu, bu bakış açısı içersinde incelemeye çalışacağız.

**b. Pay Sahiplerinin Şikayetlerini
İncelemek Görevi**

aa. Genel Olarak

Denetçiler denetleme görevlerini genellikle kendiliklerinden(resen) yaparlar(283). Genel kurul tarafından verilen özel görevler dışında, görevlerinin yerine getirilmesi bakımından, kimseden emir ve talimat almayacakları gibi; yapacakları denetlemelerin plân ve programlarını da kendileri hazırlarlar. Onları bu konuda yönlendirecek irade, genel kurul dışında, sadece kanun ve ortaklık sözleşmesinden doğan yükümlülükleri ile mesleki ve vicdani sorumlulukları olacaktır. Böyle olmakla beraber,

(282) Reha POROY/Ünal TEKİNALP/Ersin ÇAMOĞLU, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Gözden geçirilmiş 2.bası, İstanbul, 1982, s.521.

(283) ANSAY, Anonim Şirketler...., s.167.

Ticaret Kanunumuzun 356.maddesinin getirmiş olduğu düzenleme gereği, denetçiler, pay sahiplerinin ortaklık yönetimi ve yöneticilerin eylem ve işlemleri konusundaki hoşnutsuzluk ve şikayetlerini daima dikkate almak; hoşnutsuzluk ve şikayet konusu olay, davranış ve uygulamaları ciddi bir araştırma ve inceleme fırsatı ve alanı kabul ederek değerlendirilmek zorundadırlar. Pay sahipleri veya azınlık tarafından şikayet edilen yönetici ile ilgili olay veya davranışlar; denetçinin yapacağı denetlemeler bakımından daima ciddi ve faydalı birer ipucu ve hareket noktası olabilmektedir. İşte hem bu açıdan, hem de karşılaştığı olaylar sebebiyle; ortaklık yöneticilerine karşı bir güvensizlik ve kuşku içinde bulunan pay sahibinin, yönetime karşı güven duymasını yeniden sağlayabilmek için, şikayet konusu ile ilgili soruşturma ve incelemelerin yapılarak, sonuçlandırılması önem kazanmaktadır.

bb. Şikayetleri İnceleme Görevinin Niteliği

Denetçilerin pay sahiplerinin şikayetlerini incelemek görevi, pay sahipleri açısından konuya yaklaşıldığında, denetleme hakkının yarı doğrudan bir biçimde kullanılması şeklinde karşımıza çıkar. TEKİNALP, pay sahiplerinin şikayette bulunmak hakkını, "aydınlatıcı haklar" başlığı altında yer verdiği "bilgi alma hakkı"nın bir uygulaması olarak açıklamaktadır(284). Her ne kadar, şikayet hakkının kullanılmasında bir aydınlanma, bilgi edinme amacı varsa da bütün bunlar, denetleme, yani yönetimi

(284) POROY/TEKİNALP/CAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.516 vd.

gözetleme; pay sahibinin, yönetimin zarar doğurucu eylem ve işlemlerinden hem kendini ve hem de ortaklığı korumak ve kollamak amacını ön plâna çıkarmaktadır. Yöneticilerin, yolsuz, kanun ve sözleşme hükümlerine aykırı davranışlarının araştırılarak ortaya konması, bu davranışların yol açabileceği zarar doğurucu sonuçlardan kaçınabilmek amacına yöneliktir. Pay sahibinin zarar endişesi, şikayet konusu olan; olumsuz sonuçları hemen görülebilecek yakın bir olayla ilgili bulunmaktadır.

Denetçiler bakımından ise, şikayetleri inceleme görevi; denetçilerin, ortaklık yönetimi üzerinde sahip oldukları gözetim (kollama) görevlerinin tam anlamıyla bir uygulaması olarak ortaya çıkmaktadır.

cc. Şikayetleri İnceleme Görevinin Kapsamı

Pay sahiplerinin kimler hakkında denetçilere şikayette bulunabilecekleri Kanunumuzun 356.maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, "her pay sahibi, şirketin idare meclisi azası veya müdürleri aleyhine murakiplara müracaat edebilir". Maddenin düzenleme tarzından ilk bakışta, sadece yönetim kurulu üyelerinin ve müdürlerin şahsi halleri ve uygunsuz davranışları konusunda şikayet yetkisinin var olduğu şeklinde bir anlam çıkmakta ise de, maddenin devamında "şikayet edilen hadiselerin gerçekliği sabit olursa", dendiğine göre, şikayet konusu husus ; yönetim kurulu üyelerinin veya müdürlerin ortaklığın işleri; yani ortaklığın yönetim ve temsili ile ilgili olan her türlü karar ve davranışlarının ortaya çıkardığı somut olaylar ve işlemlerdir.

Denetçiler, yöneticiler aleyhine yapılan bu tür müracaatları incelemek zorundadırlar(TTK.m.356/I, c.2). Her halde, yönetim kurulu üyelerinin ve müdürlerin, şikayet konusu yapılan ve somut bir olay niteliğinde ortaya çıkan davranışları(eylem ve işlemleri) ile ortaklığa ve ortaklara bir zarar vermeleri veya zarar verme ihtimalinin bulunması, şikayetin denetçi tarafından dikkate alınması için yeterli sayılmalıdır. Aksi tutum ve davranış, denetçinin kişisel sorumluluğunun ortaya çıkmasına yol açacak bir durum yaratabilir.

Mesela, ortaklıkta pay sahibi olan bir şahıs, bir yönetim kurulu üyesinin ortaklıkla haksız rekabet teşkil edecek tarzda bazı işlemleri yaptığını öğrenmesi halinde, böyle bir olayı denetçilere duyurarak, yönetim kurulu üyesini şikayet etmesi; aslında pay sahibinin denetime dolaylı olarak katılması, yani yönetimi dolaylı olarak denetleme hakkının kullanılması şeklinde değerlendirilmek gerekir(285). Şikayet konusu olayın denetçiler tarafından incelenmesi sonucunda, ortaklık aleyhine bir haksız rekabetin var olduğu anlaşılırsa, rekabet yasağına aykırı hareket eden yönetim kurulu üyesi aleyhine ortaklık, bir tazminat davası açabilecektir(286).

(285) Tek bir paya tanınan etkili, geniş kapsamlı, kullanılması kolay, çeşitli amaçlara yönelmiş haklardan oluşan sistem, pay sahibine, ortaklık yönetimine ve denetimine dolaylı olarak katılma hakkı ve imkânı vermesi bakımından, bilhassa halka açık anonim ortaklıklarda yer verilmesi, doktrinde önemle tavsiye edilmektedir. Bkz.: Ünal TEKİN-ALP, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Yönetime Katılma Sorunları, İstanbul, 1979, s.37.

(286) ANSAY, Yargıtay Uygulamasında....., s.26.

dd. Denetçilere Şikayette Bulunma

Hakkına Sahip Olanlar

aaa. Bireysel Pay Sahibinin

Şikayet Hakkı

Kanunumuz hem bireysel pay sahibine ve hem de azınlık pay sahiplerine yöneticileri, fiil ve davranışlarından dolayı, denetçilere şikayet edebilmek yetkisini vermiştir.

Ticaret Kanunumuzun 356.maddesinin 1.fıkrası, "her pay sahibi, şirketin idare meclisi azası ve müdürleri aleyhine murakıplara müracaat edebilir" demektedir. Bu hakkın kullanılabilmesi için tek bir paya sahip bulunmak yeterlidir(287).

bbb. Azınlık Pay Sahiplerinin Şikayet Hakkı

Kanunumuz 356.maddenin 2.fıkrasında, "müracaat edenler esas sermayenin onda birine muadil paylara sahip oldukları surette," diyerek azınlık pay sahiplerine de yöneticiler ve müdürler aleyhine şikayette bulunabilmek hakkını vermiştir.

Azınlık, teknik anlamda, ortaklık sermayesinin belli bir yüzdesine sahip pay sahibini veya pay sahiplerini ifade eder. Birden fazla, birbirini tanımayan pay sahibinin bir araya gelerek azınlık teşkil etmesi ve kendilerine tanınan hakları işler duruma getirmesi imkânı vardır(288). Ticaret Kanunumuz ve özel-

(287) TEKİNALP, agk., s.39.

(288) TEKİNALP, agk., s.42.

likle inceleme konumuz olan 356.madde anlamında azınlık, menfaatleri aynı yönde hareket etmek şeklinde ortaya çıkan, ortaklık sermayesinin en az yüzde onuna sahip pay sahiplerinin meydana getirdikleri topluluktur. Pek tabiidir ki bu menfaat çoğunluğun menfaati ile çatışan, onun aksi yönünde ortaya çıkan bir menfaat olmalıdır.

Kanunumuz, azınlık pay sahiplerinin şikayetlerinin dikkate alınabilmesi için sermayenin onda birine eşit "...miktardaki hisse senetlerini muteber bir bankaya rehin olarak tevdi etmeleri...." (TTK.m.356/III) gerektiğini belirtmektedir. Yalnız bu konuda bir noktaya dikkat çekmek yerinde olacaktır kanaatindeyiz. Kanunumuz tek bir payın sahibi bakımından, şikayet hakkının kullanılabilmesi için hiç bir ön şart aramayıp, sadece mücerret şikayet hadisesinin varlığını yeterli gördüğü halde; belli bir sayıda pay sahibinin üzerinde birleştiği; işin ciddiyeti ve haklarının ihlal edilmekte olduğu konusunda emin bulunduğu bir konuda, mücerret şikayetin varlığını yeterli saymamak adaletsiz bir durum olarak görünmektedir. Bize göre, azınlığın şikayet hakkının kullanılabilmesi için şikayetin mücerret olarak varlığını yeterli saymak; fakat azınlık pay sahipleri, denetçilerin yapmakta oldukları soruşturmanın sonucunu beklemeden veya denetçiler, şikayet konusu olayın gerçek olmadığı, ciddiye alınmaması gerektiği sonucuna varmış olsalar dahi, genel kurulun olağanüstü toplantıya çağırılması isteminde bulunurlarsa, tevdi mükellefiyetini yerine getirme şartı aranmalıdır.

**ee. Şikayetleri İnceleme Görevinin
Yerine Getirilmesi**

Şikayet, pay sahiplerinin yönetimle ilgili memnuniyetsizliklerini belirtmek için sözlü veya yazılı olarak, denetçilere yönelttikleri yakınma ve sızlanmalardır(289). Yalnız bu yakınma ve sızlanmaların afaiki değil, belli bir olayla ilgili bulunması, ciddi olması gerekir. Yani yönetimin belli bir eylem veya işlemi sonucu, korunması gereken bir menfaati haleldar olmuş münferit veya azınlık pay sahiplerinin şikayet hakkının bulunduğunu söyleyebiliriz(290),

Ortaklık yöneticileri ile ilgili olarak yapılan bir şikayetin ne şekilde soruşturulacağı(tahkik edileceği) Kanunda açıklanmamıştır(291). Denetçiler, şikayet konusu olayın niteliğine uygun olarak, gerekli soruşturma ve inceleme faaliyetlerini bizzat kendileri yürütebilecekleri gibi; gerekiyorsa, ortaklık yönetici ve görevlilerinden, resmi ve özel kuruluşlardan da yardım istiyebilirler. Hatta, şikayet konusu olayın bir suç unsuru taşıdığıнын tesbit edilmesi halinde, ilgili adli makamlara suç duyurusunda bulunulması ve gerekli önlemlerin alınmasının istenmesi mümkündür.

(289) ÇEVİK, agk., s.910.

(290) ÇEVİK, agk., s.910.

(291) ULUSOY, Mukayeseli Sermaye....., s.259.

Esasen denetçilerin, ortaklığın bütün iş ve muamelelerini denetlemeye yetkisi bulunmaktadır. Bir şikayet sözkonusu olduğu zaman, bu şikayetle ilgili görülen gerekli hertürlü defter ve belgeleri incelemeleri ve bunlar hakkında görevlilere sorular sormaları ve açıklama istemeleri tabii bulunmaktadır. Ortaklık yöneticisi ve diğer görevlilerinin, denetçilerin bu görevlerini yapmalarına yardımcı olmaları, istenilen hertürlü bilgi ve belgeyi vermeleri gerekir(292).

Şikayetleri incelemek bir görev olarak denetçilere verildiğine göre, bu görevin hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesinden denetçilerin sorumlu olacağı tabiidir(TTK.m.359)(293).

Denetçi tarafından yürütülen soruşturma sonunda, ulaşılan kanaate göre, denetçinin doğrudan doğruya yöneticiler aleyhine sorumluluk davası açma yetkisi yoktur(TTK.m.341). Soruşturma ve inceleme sonucunda şikayet edilen hadiselerin gerçekliği sabit olursa keyfiyet denetçilerini yıllık raporuna yazılır(TTK. m.356/I.son.c.).

Şayet şikayet edilen hususların gerçek olmadığı anlaşılırsa, durumun şikayet eden pay sahibine yazılı olarak bildirilmesi uygun olacaktır. Bu takdirde sözkonusu şikayetle ilgili olayın yıllık raporda ayrıca yazılmasına gerek yoktur(294).

(292) ULUSOY, agk., s.259.

(293) ULUSOY, agk., s.259.

(294) ÇEVİK, agk., s.911.

Yöneticiler hakkında sorumluluk davası açılması isteniyorsa genel kurulun bu konuda karar vermesi gerekir(TTK.m.341/I) .

Şikayetin herhangi bir pay sahibi tarafından değil de, azınlık tarafından yapılması halinde, denetçiler, bu şikayet hakkındaki fikir ve düşüncelerini yıllık raporlarında bildirmeye mecburdurlar(TTK.m.356/II) . Ayrıca lüzum görürlerse umumî heyeti olağanüstü toplantıya davet edebileceklerdir(TTK.m.356/II) . Yalnız azınlık pay sahiplerinin gerekli ve yeterli hisse senedini bir bankaya rehin olarak bırakmaları halinde genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırarak zorunda oldukları söylenebilir. Zaten hisse senetlerini bir bankaya rehin olarak bırakmalarının anlamı; gereksiz bir genel kurul toplantısının yapılmasına sebebiyet veren azınlık pay sahiplerinin ortaklığın bu yüzden uğrayacağı zararları garanti altına almak şeklinde düşünülmelidir. Bu takdirde azınlığa ait pay senetleri genel kurulun ilk toplantısının sonuna kadar bankada kalacaktır(TTK.m.356/III, son.c.) . O halde, denetçilerin bizzat kendiliklerinden gördükleri lüzum üzerine, genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırılmaları durumunda azınlık pay sahiplerinin böyle bir tevdi zorunluluğu da olmamalıdır.

c. Pay Sahiplerine Bilgi Vermek Görevi

aa. Genel Olarak

Anonim ortaklıklar hukukunun en çok üzerinde durulan ve tartışılan konularından biri hiç kuşkusuz, küçük pay sahiplerinin ve azınlığın çoğunluğa karşı, özellikle kötü niyetli çoğun-

luğa karşı korunmasıdır. Bu konuda alınan tedbirlerin niteliği zaman içinde değişmiştir. Yakın zamana kadar meseleye pay sahiplerine tanınan ferdi ve azınlık haklarının sayısını ve etkinliğini artırarak çözümler bulunmak yoluna gidilmiştir(295). Ticaret Kanunumuzda da bu endişe ve amaçla yer almış hükümlerin bulunduğunu görmekteyiz. Bugün gene de anonim ortaklıklar hukukunun esasının; çoğunluğun, ortaklığın bütününe hakim olması kuralına dayandığını söyleyebiliriz(296).

Ticaret Kanunumuz, denetçilerin bilgi vermek göreviyle ilgili olarak, 363.maddesinin 1.fıkrasında, "pay sahipleri, şüpheli gördükleri noktalara murakıpların dikkat nazarlarını çekmeye ve lüzumlu izahatı istemeye yetkilidirler" hükmüne yer vermektedir. Bu hüküm, her ne kadar, denetçilere bir bilgi vermek görevi yüklemekte ise de bu görev, pay sahiplerinin bilgi alma hakkının çok dar ve sınırlı bir alanını kapsamaktadır. Pay sahiplerinin bilgi alma hakkının kapsamı ise daha geniştir(297).

(295) Ünal TEKİNALP, "Anonim Ortaklıklar Hukukunda Yeni Gelişmeler, Araştırmalar, Öneriler", İktisat ve Maliye, C.XVIII, sa.1(Nisan 1971), s.13; Ünal TEKİNALP, "Hakların En Az Zarar Verecek Şekilde Kullanılması İlkesi", İktisat ve Maliye, C.XXVI, sa.2(Mayıs 1979), s.78; Ünal TEKİNALP, Halka Açık Anonim...., s.37 vd.

(296) TEKİNALP, "Anonim Ortaklıklar Hukukunda....", s.13. Oysa anonim ortaklıklar hukukundaki yeni gelişmeler çoğunluğun hakimiyeti ilkesini reddetmektedir. Anonim ortaklık üzerinde hakimiyetin dağıtılması temeline dayanan yeni bir model geliştirilmektedir. Bu model, hakimiyetin tamamının ortaklığa sermaye koyanların tamamına ait olması gerektiği düşüncesine dayanmaktadır ve "her pay sahibi payı ile orantılı olarak hakimiyetin bir kısmına sahip olabilmelidir" denilmektedir(TEKİNALP, agk., s.13).

(297) Bilgi için bkz.: POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.516.

Pay sahiplerinin bilgi alma hakkı şu şekilde tanımlanmıştır: Bilgi alma hakkı, pay sahibine anonim ortaklıkta denetçiler eli ile yapılan denetlemeyi tamamlanarak üzere, ortaklığın iktisadi ve mali durumunun, egemenlik ilişkilerinin ve çoğunluğa sahip pay sahiplerinin elde ettiği menfaatlerin tam olarak anlaşılması ve bu suretle hakların bilinçle kullanılması amacı ile tanınmış, nisbi nitelikte bir müstesep haktır(298).

bb. Bilgi Verme Görevinin Niteliği

Ticaret Kanunumuzun 363.maddesinin 1.fıkrasında düzenlenen bilgi alma hakkı, daha çok denetleme hakkı niteliği ağır basan bir görünüm ortaya koymaktadır(299). Pay sahiplerinin, şüpheli gördükleri noktalara denetçilerin dikkat nazarlarını çekmeğe ve gerekli açıklamaları istemeğe yetkili oldukları belirtilerek; Kanunumuzun 356.maddesinde düzenlenen şikayet hakkına ilişkin hüküm, başka bir açıdan tekrarlanarak pekiştirilmektedir(300).

Gene, Ticaret Kanunumuzun 363.maddesinin 3.fıkrası: "Pay sahiplerinin malûmat alma hakkı esas mukavele ile veya şirket organlarından birinin kararıyla bertaraf veya tahdit edilemez" hükmünü öngörerek bu hakkın müstesep hak niteliği açıkça ortaya

(298) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.516.

(299) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.518.

(300) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.518.

koymuştur. Bu sebeple bilgi alma hakkı bağımsız, devredilmeyen ve reddedilmeyen bir haktır(301).

cc. Bilgi Vermek Görevinin Kapsamı ve
Yerine Getirilmesi

Ticaret Kanunumuzun 363.maddesinin 1.fıkrası, "pay sahipleri, şüpheli gördükleri noktalara murakıpların dikkat nazarlarını çekmeye ve lüzumlu izahatı istemeye selahiyetlidirler" dediğine göre, denetçiler, pay sahiplerinin üzerinde durdukları ve şüpheli; yani belirsiz, hatalı veya kanun ve sözleşme hükümlerine aykırı gördükleri; kendi menfaatlerine veya ortaklık menfaatine aykırı buldukları her türlü belge, iş veya işlem konusunda bilgi vermekle yükümlüdürler. Yalnız sözkonusu bilgi verme görevi denetçinin kendiliğinden değil, pay sahibinin başvurusu üzerine ortaya çıkan ve denetçiye başvuruda bulunan pay sahibinin istekleriyle sınırlı bir bilgi vermek görevidir. Denetçi pay sahibine üzerinde durduğu konu ile sınırlı olarak yeterli bilgiyi vermek zorundadır. Şu hususu da belirtelim ki, "her ortak, şirketin iş sırlarını öğrenmeye selâhiyetli değildir...."(TTK.m.363/II). Bu sebeple denetçi, ortaklık sırrı niteliğindeki bilgileri pay sahiplerine vermemekle yükümlü olduğu gibi, her pay sahibi de "...her^{ne} suretle olursa olsun öğrenmiş olduğu, şirkete ait iş sırlarını, sonradan ortaklık hakkını zayi etmiş olsa dahi daima gizli tutmaya mecburdur...."(TTK.m.363/II).

(301) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.517.

Sözkonusu maddede, pay sahiplerinin ne zaman denetçilerin dikkat nazarlarını çekerek bilgi ve açıklama isteyebileceklerine dair tam bir açıklık yoktur. Maddenin ifade tarzından, denetçilerin dikkat nazarlarının genel kurul dışında da-hatta daha fazla genel kurul dışında - çekilebileceği anlamı çıkmaktadır(302). O halde pay sahiplerinin, kendileri için gerekli açıklamaları hem genel kurul müzakereleri sırasında ve hem de genel kurul dışında herhangi bir zamanda bilgi alma hakkının olduğunu söyleyebiliriz.

Şu hususda bir gerçektir ki, bilgi alma hakkının objektif iyi niyet(dürüstlük) kuralına aykırı bir biçimde kullanılması halinde, denetçinin bu görevi yerine getirmekten kaçınmak imkanı vardır.

2.Denetçilerin Hukuka Aykırı Fiilleri İhbar Görevi

a. Genel Olarak

Denetçilerin, görevleriyle ilgili olarak öğrendikleri hukuka aykırı fiilleri ilgili makam ve mercilere bildirmek görevi, genel olarak, Ticaret Kanunumuzun "Yıllık Raporun Tanzimi ve ihbar mükellefiyeti" başlığını taşıyan 354.maddesinde de düzenlenmiştir. Fakat bu maddeden ayrı olarak Sermaye Piyasası Kanunu tarafından denetçilere, özel nitelikte, ihbar yükümlülüğüne ilişkin bazı görevlerin verilmiş olduğunu görmekteyiz.Onun için biz

(302) POROY/TEKİNALP/ ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.519.

Önce, Ticaret Kanunumuzda düzenlenmiş olan şekliyle denetçilerin hukuka aykırı fiilleri ihbar görevini inceleyeceğiz. Daha sonra ise, özel nitelikte olup SPK. nun da yer alan ihbar yükümlülükleri üzerinde duracağız.

b. Ticaret Kanununda Düzenlenen

Ihbar Görevi

aa. Ihbar Görevinin Kapsamına Giren

Hukuka Aykırı Fiillerin

Niteliği ve Türleri

aaa. Hukuka Aykırı Fiillerin Niteliği

Ticaret Kanunumuzun 354. maddesindeki düzenlenmiş şekliyle, denetçiler tarafından yetkili makamları ihbar edilmesi gereken fiillerin nitelikleri şu şekilde açıklayabiliriz. Bir kere bu fiiller, denetçilerin görevlerini yerine getirirken , görevleri sırasında öğrendikleri fiillerdir. İkinci özellik ise , bu fiillerin , ortaklık yönetimine dair işlerle ilgili olarak ; yönetim ve temsil yetkisine sahip kişilerin eylek ve işlemlerinden doğmuş olmasıdır.

Kanunumuz açıkça denetçilerin , "... idare işlerine ait olmak üzere öğrenecekleri(...) hareketleri , (...) ihbar ile mükellef ..." (TTK.m.354) olduklarını bildirmiştir.

"İdare işlerine ait olmak üzere" tabirinden ; ortaklığın yönetim ve temsili için gerekli olan her türlü işin yerine ge-

tirilmesi ile ilgili olarak ortaya konulan hukuka aykırı davranışlar (fiiller, eylem ve işlemler) anlaşılmak gerekecektir(303).

Denetçilerin görevlerini yaparken, ortaklığın yönetim ve temsiline ilişkin olarak; meselâ, ortaklığa ait hisse senetlerinin iktisabı, yönetim kurulunca yetkilerin aşılması, ortaklık amacına aykırı ticari faaliyetlerde bulunulması gibi konularda gözlemledikleri ve tesbit ettikleri hukuka aykırı hareketler ihbar görevinin kapsamına girecektir(304).

Ortaklığı temsile yetkili olanlar, ortaklık mevzuu sınırları içinde faaliyette bulunabilirler ve bu faaliyetleri ile ortaklığı yükümlülük altına sokabilirler(305). Bu sebeple yöneticilerin idare ve temsil yetkisinin; yani ortaklığın fiil ehliyetinin sınırlarını belirlemede en önemli unsur ortaklık mevzuu olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetçiler, yapılan iş veya işlerin ortaklık mevzuunun sınırları içinde kalıp kalmadığını araştıracaklar ve bu konuda bir hukuka aykırılık varsa, ihbar görevlerini yerine getireceklerdir. Yargıtayımız bazı

(303) Ortaklığın yönetim ve temsiline ilişkin olarak yerine getirilmesi gereken işler konusunda bilgi için bkz.: Bu çalışma, B.II, s.152 vd.

(304) STEIGER, İsviçrede Anonim....., s.335.

(305) ANSAY, Yargıtay Uygulamasında....., s.34.

işlemlerin ortaklık mevzuuna girip girmediğini kendisine gelen olaylar sebebiyle tartışmış bulunuyor. Yargıtay Ticaret Dairesinin bir kararına göre, ortaklığı idare eden organların ortaklık esas mukavelesinde gösterilen "mevzu hudutları dışına çıkarak ortaklığın faaliyet ve menfaatlerini sağlamaya matuf bulunmayan ve aksine mutlak surette ortaklık aleyhine ve zararına olan herhangi bir tasarrufta ve özellikle yüksek bağışlarda bulunmağa hak ve yetkileri kabul edilemez" (306).

bbb. Hukuka Aykırı Fiillerin Türleri

1) Noksan Fiiller

Hukuka aykırı davranışın olumlu bir eylem veya işlem şeklinde ortaya çıkması şart değildir. " İdare ve temsil görevinin yerine getirilmesi için gerekli olan bazı fiil ve davranışların yerine getirilmemiş olması veya bir eylem ve işlemin hukuka uygun bir şekilde ortaya çıkabilmesi için kanun ve sözleşme gereği uyulması gerekli şartlara riayet edilmemiş olması da ; eylem veya işlemin hukuka uygun bir şekilde ortaya çıkmasını önlediği ölçüde , bir noksanlık olarak önem kazanmaktadır. Şunu da belirtelim ki noksanlığın ilgilinin kastından veya ihmalden doğmuş olmasının , ihbar görevinin yerine getirilmesi açısından bir önemi olmamak gerekir. Denetçi için önemli olan , işlemin, noksan olarak ; gerekli hukuki unsurlar tamamlanmadan yapılması ve bu sebeple ortaklığın bir sorumluluk altına girmiş olmasıdır.

(306) ANSAY, " Anonim Şirketlerin Ehliyeti...", s.413 vd.Yargıtay Hukuk Genel Kuruluna göre de, anonim ortaklıklar esas mukavelede gösterilen hudutlar dışında işlem yapamazlar, ödemede bulunamazlar. Karara mesnet olan hibe de şirket mevzuu dışında olduğundan muteber değildir(ANSAY, a.gk., s.414) .

2) Yolsuz Efiller

Kanunumuz "yolsuzluklar"ın da denetçiler tarafından ihbar edilmesi gerektiğini belirtmekte, fakat yolsuz fiil ve davranışların neler olduğu konusunda bir açıklık getirmemektedir.

Yolsuz fiiller, hukuk ve ahlâk dışı usuller kullanılarak ; hileli davranışlarda bulunularak ; başkalarını yanıltmak ve aldatmak suretiyle ortaklığı ve ortakları zarara sokucu davranışlar (eylem veya işlemler) veya suç teşkil eden fiiller olarak değerlendirilmek gerekir.

Denetçilerin, görevlerini yaptıkları sırada , ortaklığın iş ve işlemleriyle ilgili bir yolsuzluğu ortaya çıkarmaları halinde , ihbar görevini yerine getirmeleri gerekecektir.

Bu tür davranışlar ,genellikle , yolsuz hareketi yapan kişi veya yöneticiye, ortaklık veya diğer ortaklar; aleyhine haksız bir menfaat sağlamak amacı güden ve suç teşkil eden fiiller olarak karşımıza çıkar. Fakat, yolsuz olan hareketi gerçekleştiren yönetici veya ortaklık görevlisinin mutlaka kendisine veya bir başkasına menfaat sağlamak kastıyla hareket etmiş olması da gerekmez. Hatta, yolsuz davranış sonucunda bir başkasının zarar görmüş olup olmaması da önemli sayılmamalıdır. Davranışın bizzatıhi, hukuk, ahlak ve dürüstlük kurallarına aykırı olarak; yahıltıcı ve hileli hareketlerle gerçekleştirilmiş olması yolsuz bir fiilin (eylem veya işlemin) varlığı için yeterli sayılmalıdır.

3) Kanun ve Sözleşme Hükümlerine

Aykırı Fiiller

Kanun hükümlerinden maksat, başta Ticaret Kanunumuz olmak üzere genel ve özel nitelikte olup anonim ortaklıklar hukukunu ilgilendiren her türlü yazılı hukuk kuralı olarak anlaşılmalıdır. Sözleşme(mukavele) hükümlerinden maksat ise, anonim ortaklık esas sözleşmesinde yer alan hükümlerdir.

bb. İhbar Görevinin Yerine Getirilmesi

İhbar, suçtan zarar gören kimse dışında bir başkasının bir suçun işlendiğini yetkili makamlara haber vermesidir. Bu mahiyeti ile ihbar 1982 tarihli Anayasamızın 74.maddesinde yer alan "dilekçe hakkı'nın bir tür uygulaması olarak değerlendirilebilir(307) .

Ticaret Kanunumuz ihbarın şekli konusunda bir açıklama yapmamış , fakat ihbarın kime yapılacağını belirtmiştir. Buna göre, ihbar, hukuka aykırı fiillerden " ... mesul olanın üstü olan makama ve idare meclisi reisine ve(ya) mühim hallerde umumî heyete..." yapılacaktır.

Ticaret Kanunumuzun 354. maddesinin mehzazını teşkil eden İsviçre Borçlar Kanununun 729. maddesinin 3. fıkrası fransızca metninde , Türkçe metinde olduğu gibi; denetçilerin, hukuka aykırılığı hem bu fiilden sorumlu olan kimsenin üstü olan

(307) Nurullah KUNTER, Ceza Muhakemesi Hukuku, Yenileştirilmiş ve Geliştirilmiş 3.bası, İstanbul, 1967, s.500.

makama , hem de yönetim kurulu başkanı na birlikte ihbar etmesi gerektiği izlenimini verecek tarzda düzenlenmiştir(308) .

Önemli hallerde ise, denetçiler, genel kurula bilgi vermek veya şartları varsa olağanüstü toplantıya çağırarak suretiyle ihbarda bulunabileceklerdir: Genel kurulun olağan toplantısı yaklaşmışsa; hukuka aykırılık, ya denetçiler kurulu raporunda yer almak suretiyle ihbar yerine getirilecek; veya genel kurul toplantı halinde iken bu konuda bilgi verilecektir. Genel kurulun toplanmasının sözkonusu olmadığı bir zaman da ise, denetçilerin hukuka aykırılığı ve bu sebeple ortaya çıkan durumu önemli(mühim) olarak değerlendirmeleri halinde, işin niteliği genel kurulun acele olarak toplanmasını gerektirecek olursa ; ihbar yükümlülüğünün yerine getirilebilmesi için , genel kurulun olağanüstü toplantıya çağırılması dahi mümkün olabilecektir.

Hukuka aykırı davranışı önlemek veya doğrudan doğruya ortadan kaldırmak görevi denetçiye ait değildir. Denetçinin yönetici veya hangi düzeyde olursa olsun kendisine görev verilmiş kimsenin yerini alarak hareket etmesi sözkonusu olmayacaktır. Onun bu konuda yapması gereken, kanunda da belirtildiği gibi hukuka aykırı bir hareketin varlığını öğrenmesi halinde, ihbar yükümlülüğünü yerine getirmektir.

(308) Bkz.: Code Civil et Code des Obligations, C:II, s.290.

Hukuka aykırı fiil ve davranışın kanunlarımızda yer alan bir suçun unsurlarını meydana getirmesi veya başlıbaşına bir suç teşkil etmesi halinde ne şekilde hareket edileceğine dair bir hüküm yoktur. Bu konu sözkonusu madde metninde açıkça düzenlenmemiştir. Fakat, Fransız hukuku bu konuda tam bir açıklık içinde olduğunu söyleyebiliriz. 24 Temmuz 1966 tarihli kanun , 233.maddesinin 2.fıkrasında; hesap denetçilerine , görevleriyle ilgili olarak öğrendikleri suç niteliğindeki fiilleri Cumhuriyet savcılığına ihbar etmek görevini vermiş bulunmaktadır(309).

Hukukumuz bakımından da benzer bir uygulamaya gidilmesinde hiçbir sakınca olmadığı kanaatindeyiz. Her ne kadar Ticaret kanunumuzun 354.maddesinde, denetçinin ihbarda bulunabileceği yerler arasında Cumhuriyet savcılığı sayılmamış ise de, hukuka aykırı bir fiilin bir suç teşkil etmesi halinde , genel hükümler çerçevesinde ihbar yükümlüğünün yerine getirilmesi mümkün olabilecektir.

(309) Sözkonusu madde ve bu konuda daha fazla bilgi için bkz.: Code de Commerce, s.958; FEUILLET, agk., s.163ved., Ayrıca ,Fransız Ceza Mahkemeleri Usulü Kanunu 40.maddesinin 2.fıkrasında bu düzenlemeye paralel olarak şu hüküm de getirmiş bulunmaktadır: " Bütün Anayasal Kuruluşların Yetkileri, bütün kamu personeli ve görevlileri, görevlerini yaptıkları sırada bir suçun veya hukuka aykırı bir fiilin varlığını öğrendikleri takdirde, hiç vakit geçirmeksizin Cumhuriyet Savcılığına bildirmek ve bu konudaki her türlü bilgi ve belgeyi ilgili makamlara teslim etmekle yükümlüdürler " (FEUILLET, agk., s.163, dipnot:3) .

C. Sermaye Piyasası Kanununda Yer Alan

İhbar Görevleri

aa. Genel Olarak

Sermaye piyasası kanununun amacı ve Sermaye Piyasası kurulunun görevleri dikkate alındığında tasarrufların yatırımlara çekilmesi için menkul değerlerin halka satışı işlemlerinin denetlenmesi , sermaye piyasası kanununun kapsamına giren anonim ortaklıkların denetçilerine yeni ve önemli yükümlülükler getirmektedir(310).Biz burada, ortaklık işlerinin görülmesiyle ilgili olarak, yöneticilerin ortaya koydukları hukuka aykırı eylem ve işlemler dolayısıyla yerine getirilmesi gereken ihbar görevleri üzerinde duracağız.

bb. Menkul Değerlerin İzin Alınmadan Halka Arzı

Halinde Yerine Getirilecek İhbar Görevi

SPK.nın tabi anonim ortaklıkların menkul kıymetlerinin halka arzı Sermaye Piyasası Kurulunun iznine bağlanmıştır.(SPK.m.4) .Her ne kadar SPK.nunu bu konuda açıkça bir ihbar görevi vermişse de ; denetçiler, Kuruldan izin alınmadan yapılacak menkul değerlerin halka arzını önlemek maksadıyla kurulu haberdar etmekle yükümlüdürler(311). Sermaye Piyasası kurulundan izin alınmaksızın menkul değerlerin halka satışı halinde denetçilerin de kanuna aykırı hareket edenler hakkında uygulanacak cezai müeyyidelere karşıtılması gerekecektir(312).

(310) TENKER, "Türkiye'de Anonim...",s.12.

(311) TENKER, a.gk.,s.12.

(312) ULUSOY, Sermaye Piyasası..., s.22.

Bu müeyyidelerin neler olduğu SPK.nun 47.maddesinin ./.

**cc. Ortaklık Niteliğinin Belirlenmesine
İlişkin İhbar Görevi**

Sermaye Piyasası Kanunun 11.maddesinde, ortaklık denetçilerine, ortaklığın niteliğinin belirlenebilmesi maksadıyla , ortak sayısının 100 den fazla olduğunun veya ortaklık menkul değerlerinin halka arz suretiyle satıldığıının öğrenilmesi halinde , bu konudaki tesbitlerini ortaklık yönetim kuruluna bildirmek görevi verilmiştir(313) . Sermaye Piyasası Kurulunun da bu ihbar görevi üzerinde önemle durduğunu görmekteyiz: Sermaye Piyasası Kurulu, " Menkul Kıymetleri Halka Arzolan Anonim Ortaklıkların 2499 sayılı kanuna göre 1982 yılında tabi olacakları hükümler"e dair Tebliğinin 3.maddesinde , "Ortaklık denetçilerinin yükümlülükleri" , başlığı altında şu hükmü yer vermektedir: "Ortaklık denetçileri, ortaklığın ortak sayısının 100'den fazla olduğunu tesbit ettiklerinde ve ortaklık menkul kıymetlerinin herhangi bir şekilde halka satıldığını öğrendiklerinde durumu kurula iletilmek üzere ortaklık yönetim kuruluna yazı ile bildirmek zorundadırlar(314)

a/3 bendinde gösterilmiştir.Buna göre: " Fiilin önem ve mahiyetine göre ayrı ayrı veya birlikte hükmolu mak üzere yüzbin liradan bir milyon liraya kadar ağır para cezası ve 1 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ile ,(...) cezalandırılırlar".

(313) TENKER, agk.,s.13

(314) Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Seri: IV,Sa.I,(R.G.: T.26 Şubat 1982,Sa.17617) .

Bu hükümden anlaşılan önemli bir husus, Kurulun, denetçilerin sözkonusu ihbar görevlerini yazılı olarak yerine getirmek zorunda olduklarını açıkça belirtmiş olmasıdır.

Sözkonusu Tebliğ'in 5.maddesinde, ortak sayısının belirlenmesinde hangi belge ve kayıtlardan yararlanılacağı ,nelere dikkat edileceği ayrıca açıklanmıştır. Buna göre: "Ortaklıklar, ortak sayılarını ; ortak kayıt defteri, genel kurul katılanlar cetveli,kâr payı dağılımına dair muhasebe kayıt ve belgeleri, kuruluş ve sermaye artırımında başvuran ortaklara ilişkin kayıt ve belgelerle ve ortaklığın ortaklarla ilişkilerine ait diğer işlemler sırasında belirleyebilirler"

3. Denetçi Atamak Görevi

a. Genel Olarak

Çalışmamızın ikinci bölümünde, Türk Hukukunda uygulanan esaslara ilişkin açıklamalarımızı yaparken , denetçilerin atama biçimleri üzerinde durmuş , genel bir bilgi vermeye çalışmıştık(315). Konu üzerinde tekrar durmamızın sebebi; denetçilere , kanunda sayılan sebeplerden biri ile görevinden ayrılan veya ayrılmak zorunda bırakılan denetçilerin yerine, geçici bir süre için de olsa, denetçi atamak görevinin verilmiş olmasıdır. Burada bizi ilgilendiren husus, denetçi atamak yetkisinin, denetçilere özel bir görev olarak verilmiş olmasıdır. Ticaret Kanunumuzun 351.maddesi , denetçilerin , denetçi atama görevlerini yerine getirebilmek için gerekli şartların neler olduğunu ve seçilen denetçinin görev süresine

(315) Bkz.: Bu çalışma,B.II,s.119 vd.

ilişkin esasları düzenlemiş bulunuyor. Biz Kanunumuzda düzenlenmiş olan şekliyle görevin özelliklerini ortaya koyduktan sonra, konunun bir değerlendirilmesini yapmaya çalışacağız.

b. Denetçi Atamak Görevinin Şartları

aa. Anonim Ortaklığın Kuruluşunun Tamamlanmış Olması

Anonim ortaklığın kuruluşu sırasında denetçilerin ne şekilde atanacağını ilgili bölümde açıklamış bulunuyoruz(316). Kuruluş sırasında denetçilerin bir başka bir biçimde atanmasına Kanunumuz izin vermemiştir. Denetçiler ortaklığın kanun gereği bulunması zorunlu bir organı oldukları için, kanunda öngörülen şekilde atanarak, kuruluş işlemlerinin tamamlanması gerekir. Anonim ortaklık, kuruluş işlemlerini tamamlayarak tüzel kişilik kazandıktan sonradır ki , bir denetçilik mevkiinin boşalması halinde, diğer denetçiler, Kanunumuzun 351.maddesindeki yetkiyi kullanarak, boşalan denetçinin yerine bir yenisini seçmek yoluna gideceklerdir. Denetçilerin bu yetkilerini kullanabilmeleri için, Anonim ortaklık normal faaliyetlerini sürdürmekte iken; denetçi sayısının , kanunda sayılan sebeplerden birinin ortaya çıkması ile noksanlaşmış olması gerekecektir.

(316) Bkz.: Bu çalışma B.II, s. 119.

bb. Denetçi Sayısının Birden Fazla Olması

Denetçilerin bu yetkiyi kullanabilmeleri için bir başka şart da , ortaklık sözleşmesinde denetçi sayısının birden fazla sayıda belirlenmiş olmasıdır. Kanunumuzun kabul ettiği esas gereğince ; en az bir , en çok beş denetçi seçilecektir.(TTK.m.347/I) . Denetçi sayısının bir olarak belirlenmesi ve bu denetçinin 351.maddede sayılan sebeplerden biri ile görevinin sona ermesi halinde ; onun yerine geçecek denetçiyi atamak görevi , pay sahiplerinden veya yönetim kurulu üyelerinden birinin talebi üzerine ortaklık merkezinde bulunan mahkemeye aittir(TTK.Md.351,son c.) . O halde , denetçilerin , boğalan denetçinin yerine bir başkasını atayabilmeleri ; ancak , denetçi sayısının birden çok belirlenmesi halinde mümkün olabilecektir.

Kanunumuzda denetçilerin atanayı nasıl ve ne şekilde yapacaklarına dair bir hüküm yoktur. Denetçiler iki kişiden ibaretse, birinin görevden ayrılması halinde diğerinin denetçi atamak görevini yerine getirmesi gerekecektir. Şayet denetçi sayısı ikiden fazla ise, görevi sona eren üye dışındaki denetçiler kurul halinde toplanarak, oy birliği veya oy çokluğu ile boğalan üye yerine bir başkasını seçerek atamak yoluna gideceklerdir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, denetçi atamak görevi, işin niteliği gereği kurul olarak karar alınmasını gerektiren bir görevdir. Onun için, denetçilerin tamamının veya seçimi yapabilmek için yeterli sayıda denetçinin toplanmaya katılması ve belli bir aday konusundaki seçim kararına

olumlu oy vermesi gerekir. Bu konuda, ortaklık sözleşmesinde herhangi bir hüküm yer almamışsa , denetçilerin yarıdan bir fazlasının toplantıya katılması ve katılanların yarıdan bir fazlasının oyunu, belli bir aday üzerinde birleştirmiş olması yeterli sayılmalıdır. Seçime katılan denetçi sayısı iki ise, oy birliği aranacaktır.

Denetçinin seçimi önemli bir görev olduğu için ; denetçiler kurulunun, toplantının niteliği , yapılacağı yer, gün ve saat belirtilerek toplantıya çağırılması ve denetçilerin, söz konusu toplantıya katılmalarını mümkün kılacak makul bir süre öncesiinden haberdar edilmeleri gerekir.

cc. Bir Denetçiliğin Açılması

aaa. Genel Olarak

Denetçi atamak görevinin yerine getirilebilmesi için ortaklık sözleşmesinde öngörülen denetçi sayısında bir azalma meydana gelmiş olmalıdır ki , yerine bir atama yapmak gereği ortaya çıkabilsin. Kanunumuz, ortaklık sözleşmesinde tayin ve tesbit edilmiş olan denetçi sayısında bir tek azalma meydana gelse dahi, bu eksikliğin tamamlanması için denetçilerin bir atama yapmasını istemektedir.

bbb. Denetçinin Görevine Devam Etmesine

Engel Olan Sebepler

1) Genel Olarak

Kanunumuz 351.maddesinde, bir denetçinin görevinin sona ermesini veya sona erdirilmesini gerektiren sebeple-

rin neler olduğunu ayrıntılı bir şekilde sayarak belirtmiştir. Bu sebeplerin tümü doğrudan doğruya denetçinin şahsı ile ilgili olmakla beraber; bir kısmı, denetçinin iradesi dışında meydana gelen tabii olaylar olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir kısmı ise, denetçinin kendi iradesi ile ortaya çıkan ve görevinin sona ermesine yol açan fiil ve davranışlar olarak belirlenmektedir.

2) İrade Dışı Ortaya Çıkan Sebepler

Denetçinin iradesi dışında ortaya çıkan bu sebepler Kanunumuzda: Denetçinin ölümü ve denetçinin görevini sürdürmesine mani bir halin ortaya çıkması şeklinde belirtilmiştir.

Ölüm olayına, denetçilik görevini sona erdiren irade dışı bir sebep olarak yer verilmesi^{de} anlaşılacak bir husus yoktur. Fakat, denetçinin "... bir aniden dolayı vazifelerini yapamayacak halde bulunması ,..." (TTK.m.351,c.1) kavramı bir açıklamaya ihtiyaç göstermektedir. Bu kavrandan denetçinin , vücut tamlığı ve akli melekeleri bakımından denetçilik görevini yerine getiremeyecek durumda bulunması mı anlaşılmalıdır? Yoksa hukuki sebeplerle denetçilik yapamaması engellenmiş bir kimse olması da bu kavram içinde yer alacaktır(317) 2 Maddede açıkça, " vazifelerini yapamayacak halde bulunması" dendiğine göre, beden ve zihin fonksiyon-

... .

(317) Burada, Ticaret Kanunumuzda (TTK.m.347/II, III, 349) yer alan , denetçi seçilebilme engellerinden söz etmek istediğimizi belirtelim.

larının kaybına yol açabilecek , hastalık, ihtiyarlık, vücut tamliğini veya gelişme kabiliyetini tamamen veya önemli ölçüde ortadan kaldıran bir hal bu anlamda bir engel sayılacaktır.

3. İradi Sebepler

İradi sebepler denetçinin kendi isteği ve iradesi ile ortaya çıkan sebeplerdir. Bu sebeplerin başında, denetçinin kendi isteği ile görevinden çekilmesi (istifa etmesi) gelmektedir. Denetçinin kendi fiil ve davranışlarıyla ortaya çıkan diğer iradi sebepler ise, denetçinin iflas etmesi ve suç işlemesi gibi hallerdir. Kanunumuz, ağır hapis cezası ile mahkûmiyeti gerektiren bir suçtan dolayı cezalandırmayı veya ağır hapis cezasının verilmesine yol açmasa dahi, sahtekarlık , emniyeti suistimal, dolandırıcılık ve hırsızlık suçlarından birini işlemiş olmayı, denetçilik görevinin sona erdirilmesi için yeterli sebep saymıştır.

dd. Denetçiliğin Başalması İle Yapılacak İlk

Genel Kurul Arasında Uzunca Bir Zaman Aralığının
Bulunması

Yerine yenisi seçilmek gereken denetçinin , denetçilik görevinin sona erdiği an ile, genel kurul toplantısının yapılacağı tarih arasında , toplantının yapılmasını beklemenizin denetçinin atamasını gerektirecek kadar uzun bir zaman aralığının bulunması gerekir. Eğer, denetçinin görevine son verilmesinden kısa bir süre sonra , genel kurulun toplanacağı anlaşılmakta ise, denetçinin normal yoldan seçilmesini sağlamak üzere, seçimin genel kurula bırakılması tercih edilmelidir.

c. Yeni Atanan Denetçinin Görev Süresi

Kanunumuz yeni atanan denetçinin görev süresini belirlemiş bulunuyor. Denetçiler tarafından yapılan atanmanın geçici bir atama olduğu gerçeği göz önünde bulundurularak , bu süre , oldukça kısa tutulmaya çalışılmıştır. Kanunumuzun bu konudaki hükmüne göre; denetçiler, " ... umumi heyetin ilk toplantısına kadar vazife yapmak üzere..." (TTK.m. 351,c.1 son kısım) görevinden ayrılan denetçi yerine bir başkasını seçerler. Bu süre içinde denetçi , her türlü denetim görevlerini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanunumuzda aksine bir hüküm bulunmadığına göre , normal yollar-
dan göreve gelmiş bir denetçiden hiçbir farkı yoktur.

d. Denetçi Atamak Görevinin Değerlendirilmesi

Kanunumuz denetçilik görevinin sürdürülmesine mani tabii veya hukuki bir engelin çıkması sebebiyle bir denetçiliğin boşalması halinde, diğer denetçilere, boşalan denetçinin yerine bir yenisini seçmek görevini vermiştir. Kanunumuz, önceden kestirilemeyen ve olağanüstü bir durum olarak karşımıza çıkan, bir denetçiliğin açılması halinde, zaman kaybına ve genel kurulun toplanması için gerekli masraf ve morasime gerek kalmadan boşalan denetçinin yerine bir yenisinin seçilmesini amaçlamış ve denetçileri bu konuda yetkili kılmıştır. Kanunumuzun ortaklık için, çok önemli bir konuda denetçileri yetkili kılması; kuşkusuz, tarafsızlıkları, ehliyetleri ve dürüstlükleri konusunda denetçilere güvenmiş olmasındandır. Ticaret kanunumuzdaki de-

netime ilişkin hükümler hep bu varsayım altında düzenlenmiştir. Bu hükümlerin işlerliğini sağlayacak , denetçilerin niteliklerine ilişkin hüküm tasarı metninden çıkarılınca, maddelerin işlerliği de askıda kalmıştır. Bu sebeple, bugün için denetçilere tanınan bu yetkinin sağlıklı sonuçlar vereceğini söylemek oldukça güçtür. Şöyle ki:

Kanunumuz, denetçilere, denetçi atamak görevini vermiş , fakat bu görevi yerine getirirken uymaları gereken kuralların neler olduğunu açıklamamıştır. Denetçilerin, atayacakları kimseyi nasıl belirleyecekleri ve bu kimsede ne gibi özelliklerin varlığını arayacakları da açıklığa kavuşmuş değildir. Kaldı ki, denetçiler bugün için, büyük ölçüde yönetim kurulunun etkisi altındadırlar. Onun için, tarafsız ve isabetli bir seçim yapacaklarını söyleyebilmek zordur. Denetçiler bu konuda, tamamen keyfi hareket edebilecek imkanlara sahip bulunmaktadırlar. Pek çok yabancı ülkelerde , denetçilerden birinin görevden ayrılması halinde , yerine bir başkasını seçmek görevi , genel kurulun yetki sahasından çıkarılmadan çözümlenmek yoluna gidilmiştir. Meselâ, 1966 tarihli Fransız Ticaret Kanunu, genel kurulda, asıl denetçilerle birlikte , onlardan birinin görevden ayrılması veya görevini yerine getirmeye mani bir engelin ortaya çıkması halinde görev yapacak , yedek denetçilerin de seçilmesini sağlamak yoluna gitmiştir(318) .İtalyan medeni Kanunu da aynı çözümü kabul

(318) 24 Temmuz 1966 Tarihli Fransız Ticaret Kanununun 223. maddesinin 2.fıkrası şu hükmü getirmiş bulunuyor: "Asıl denetçilerden birinin ölümü, görevden ayrılması veya görevine son verilmesi hallerinde yerini almak üzere olağan genel kurul tarafından ,bir veya daha fazla sayıda yedek hesap denetçisi atanır"(Code de Commerce, s.956) . Bu konuda bilgi için ayrıca Bkz.: HENARD/TERRE/MARLET, agk., C.II, s.701 vd.; ROBLOT, agk., s.792; ÖCAL, "Fransız Hukukunda...", s.496.

etmiş bulunuyor(319). Belçika hukukunda ise, bir veya daha fazla denetçinin görevden ayrılması halinde, denetçilerden en az yarısının görevlerine devam edememeleri söz konusu ise; yani denetçi sayısı ölüm veya bir başka sebeple yarıya inmişse, ancak o taktirde yönetim kurulunun, boşalan denetçilerin yerine yenilerini seçmek için gecikmeden genel kurulu olağanüstü toplantıya geçirmesi gerekmektedir(320). Şu hususu da belirtelim ki, Belçika Hukukunda, yalnızca genel kurulun denetçi seçmek yetkisi bulunmaktadır. Denetçilerin, ne ortaklık sözleşmesi ile, ne de bir denetçiliğin açılması halinde diğer denetçiler tarafından atanmaları mümkün değildir(321).

Bu durum karşısında, hukukumuz bakımından yapılacak iki şey olduğunu söyleyebiliriz: Birincisi, Kanunumuzun denetçi seçimi konusunda getirmiş olduğu bu kolaylıktan yararlanmak istiyorsak, denetçilerin nitelikleri ve denetçi seçiminde göz önünde bulundurulması gereken kurallar konusunda objektif düzenlemeler yapmak; ikincisi ise, denetçi seçimini, genel kurulun, asıl denetçiler yanında, onlardan birinin görevden ayrılması halinde görev yapacak yedek denetçileri de seçmek imkânını sağlamaktır.

(319) Bkz.: VANWYNENDAELE/WOUTERS, agk., s.293.

(320) Bkz.: FREDERICO, agk., s.342; LEMEUNIER, agk., s.6/8.

(321) FREDERICO., agk., s.342; DUJAN, agk., s.22.

II. ORTAKLIK HESAPLARINI DENETLEME GÖREVİ

A. Genel Olarak

Ticaret Kanunumuzda denetçilerin yerine getirilmek zorunda oldukları özel nitelikteki görevlerden biri de "bütçe ve bilânçoyu muhakkak etmek" (TK.m.353/I,b.6) şeklinde belirtilmiştir. Bütçe ve bilançonun denetlenmesini "ortaklık hesaplarını denetleme görevi" başlığı altında incelememiz sebebi : Bütçenin, modern işletme yönetiminin bir aracı olarak , ortaklığın gelecek hesap dönemine ilişkin hesap tahminlerini ve iş programını ifade etmesine karşılık ; bilançonun geçen hesap dönemine ait gerçekleştirmiş hesapların bir özeti olarak karşımıza çıkmasıdır. Bu bakımdan her iki kavram da ortaklığın hesapları ile ilgili bulunmaktadır.

Bilanço, geçmişte belli bir dönem için işletme faaliyetlerine ait tüm fiili sonuçları sayısal olarak, özellikle parasal değerlerle ifade eder. İşletme bütçeleri ise gelecekte belli bir dönem için planlanan işletme faaliyetlerini sayısal, özellikle parasal değerlerle belirtir(322). Bu bakımdan , birisi gerçekleştirmiş, diğeri tahmini rakamlar olarak birbirini tamamlamakta ve birbirine ışık tutmaktadır.

Ortaklık hesaplarına ayrıca bir de kanunumuzda bilanço ile birlikte düzenlenmiş bulunan kâr-zarar hesabını eklemek gerekir. Kanun gereği, yönetim kurulu ve denetçiler tara-

(322) Yüksel KOÇ-YALKIN, Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, (Türkiye ve Ort.Doğ.Arm.İdr.Ens.Yay.No.166, Ankara 1977), s.9.

findan hazırlanarak genel kurula sunulan raporlar ise, birer hesap değil, hesapları açıklayan , yorumlayan ve hesaplara anlam kazandıran birer belge niteliğindedirler(323).

B. Bütgeyi Denetlemek Görevi

1. Bütçe Kavramı

Yönetim, insan çabalarının düzenleştirilmesi, yani işletme içinde yer alan insanların çabalarının değerlendirilmesi ve bütünlleştirilmesi yoluyla amaçların gerçekleştirilmesidir(324). Modern işletmelerde yönetim görevi, işletme amaçlarını gerçekleştirecek biçimde işletme faaliyetlerini planlamak , örgütlemek, yönlctmek ve denetlemek şeklinde belirmektedir. Ekonomi, sanayi ve işletmelerdeki sürekli gelişmeler ve değişiklikler sonucu , yönetim faaliyetleri de artan bir karmaşıklık göstermektedir(325). Yönetim faaliyetlerinin artan karmaşıklığı , bu konuda bazı usul ve tekniklerin geliştirilmesine yol açmıştır. Bu usul ve tekniklerin tümüne birden , bilimsel yönetim adı verilmektedir(326). İşletmelerin yönetiminde ortaya çıkan problemlere dengeli çözümler , ancak bilimsel ve teknik yöntemler yardımıyla getirilebilmektedir. Bu konuda geliştirilen en etkin araçlardan biri de işletme bütçeleridir(327). Son yıllarda bilimsel yö-

(323) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.678.

(324) Glenn, A.WELSCH, (Çev: Yaman ERDAL ve diğerleri), İşletme Bütçeleri Kâr-Plânlaması ve Kontrolü, Ankara 1978, s.1.

(325) KOÇ-YALKIN, agk., s.3.

(326) KOÇ-YALKIN, agk., s.4.

(327) AliFuat YÜZER, İşletme Yönetiminde Kâr Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım, (ETİA.Yay.No.236/157, Eskişehir, 1981), s.23.

netinde görülen en önemli gelişmelerden biri, işletme bütçeleri kavramının ortaya çıkması ve uygulamaya konulması olmuştur. Etkili yönetimin temel ilkelerinden biri kabul edilen işletme bütçeleri; bir işletmenin , gelecekteki belirli bir döneme ait faaliyetlerinin tümünü içine alan bir yönetim planlaması olarak tanımlanmaktadır(328).

Bütçe kavramı, işletmecilik bilimi bakımından taşıdığı önem dolayısıyla pek çok incelemeye konu olmuş, ve çeşitli tanımları yapılmış bulunuyor. Konumuz bakımından , bütçe kavramına belli bir açıklık kazandırabilmek için bu tanımlardan bir kısmına burada yer vermek istiyoruz(329).

İşletme Bütgesi: Tesbit edilen amaçlara ulaşmak için hazırlanmış, işletmenin bütün çalışmalarını kapsayan bir yönetim planıdır(330).

İşletme bütçeleri, önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmek için , işletmelerin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikaya ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir(331).

Şunu da hemen belirtelim ki, bir gelecek planlaması olan bütçe, tahminden daha geniş bir kavramdır. Burada söz konusu olan tahmin, rasgele veya genel izlenimlere göre yapılan bir tahmin değildir. İşletme ile ilgili tahminler, hesap-

(328) KOÇ-YALKIN, agk., s.5.

(329) Bu konuda daha fazla bilgi için bkz.: İlhan CEMALCILAR, İşletme Bütçeleri, (EİTİA.Yay.No.24/2, İstanbul 1965), s. 3 vd.; KOÇ-YALKIN, agk., s.3.vd.; YÜZER, agk., s.23 vd.

(330) İ.CEMALCILAR, agk., s.3

(331) ÇOLBAŞI, agk., s.13; KOÇ-YALKIN, agk., s.4; YÜZER, agk., s.24.

lanmış ve sağlanılışı denenmiş verilere dayanmaktadır. İşletme için resmi bir faaliyet planı olan bütçe, işletme amaçlarını ve hedeflerini tesbit etmekle beraber, bunların gerçekleştirilmesi usul ve yollarını da ayrıntılı bir şekilde göstermektedir(332).

2. Bütçe Türleri

İşletme Bütçeleri; yapılaş biçimlerine, ilişkin oldukları belli başlı işletme fonksiyonlarına ve sürelerine göre geçitli ayırımlara tabi tutulmaktadır(333).

Fonksiyonel bakımdan, işletme bütçesinin genellikle bir "ana bütçe " ile işletmenin fonksiyonlarına paralel olarak hazırlanan bazı " fonksiyonel bütçeler" den oluştuğu görülür. Ana bütçe, fonksiyonel bütçelerin bir özetidir. Fonksiyonel bütçeler ise, satış bütçesi; üretim bütçesi,; üretim giderleri bütçesi; yatırım bütçesi; satış giderleri bütçesi; satınalma bütçesi; kasa bütçesi gibi değişik fonksiyonlarla ilgili adlar alırlar. Bunların her biri ana işletme bütçesinin bir parçasıdır. Toplamları ise, ana işletme bütçesini oluşturur(334).

(332) KOÇ-YALKIN, agk., s.5.

(333) Bu konuda bilgi için bkz.: YÜZER, agk., s.30 vd.; KOÇ-YALKIN, agk., s.11 vd.; İ.CEMALCILAR, agk., s.23 vd.

(334) GÖLBAŞI, agk., s.18.

3. Bütçenin Hazırlanması

Bütçeleme, işletmelerde değişik düzeydeki yöneticiler arasında geniş işbirliği gerektiren bir süreçtir. Bu süreçte esas olarak sorumluluk , üst düzey yöneticilerindedir (335). Bütçe hazırlanışına işletmenin en üst kademe yöneticilerince kararlaştırılan ve onaylanan bir bütçe direktifi ile başlanır(336).

Her ne kadar işletmecilik bilimi, işletme bütçelerinin hazırlanmasına ilişkin kural^{ve} teknikleri açıklamış bulunmakta ise de bu kural ve teknikler henüz kanunlarımıza yansımış değildir. Ne Ticaret Kanunumuzda ne de Ticaret Hiyatı ile ilgili başka bir kanunda bütçenin niteliğine ve hazırlanmasına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır.

"Bütçe"terimi Ticaret Kanunumuzda, sadece anonim ortaklık denetçilerinin göre leriyle ilgili 353.maddenin 6. bendinde yer almakta ve bilançonun denetlenmesi ile birlikte anılmaktadır(337).

Kanunumuzun bu hükmüyle denetçilere açıkça, bütçeyi denetlemek görevi verilmiş olduğuna ve bu görevin yerine getirilmesi hiçbir şekilde engellenemeyeceğine göre(TTK.m.353/II), denetlemenin yapılabilmesi öncelikle , bütçenin hazırlanmış olmasını gerektirir.

(336) ÇÖLBAŞI, agk., s.18 .

(337) DOĞANIÇ, agk.,s.685.

Bilâncoyu düzenlemeli ve ortaklık hesapları ile ilgili defter ve kayıtları tutmak, ortaklığın işlerini yerine getirmek görevi yönetim kuruluna ait olduğuna göre , anonim ortaklık iş ve işlemlerinin önceden planlanması anlamına gelen bütçenin hazırlanması ve uygulanması görevi de yönetim kuruluna ait olmak gerekir. O halde, bütçeyi hazırlamak görevinin, kanundan doğan ve sonuçları bakımından ; yerine getirilmesi zorunlu bir görev olarak , yönetim kurulunun sorumluluğunda olduğunu söyleyebiliriz.

Genel Kurul ortaklığın üst karar organı olması dolayısıyla , hazırlanacak bütçenin esasları ve öncelikleri konusunda kararlar alabilir. **ve** bu konuda yönetim kuruluna talimat verebilir. Bütçe hazırlanmamış veya gerektiği gibi hazırlanmamış ise ; yönetim kurulu , görevini yerine getirmemek dolayısıyla sorumlu olacağı gibi bu konuda denetim ve gözetim görevini yerine getirmeyen denetçiler de aynı şekilde sorumlu olacaktır.

3. Bütçeyi Denetleme Görevinin Amacı ve Önemi

Ticaret Kanunumuzun 353. maddesinin 6.bendinin kaynağını teşkil eden Eski Ticaret Kanunumuzun 354. maddesinin 6.bendinde "bütçe" terimi yer almamakta idi. Eski Ticaret Kanunumuzun 354.maddesinin 6. bendi ise , Murakıplar,"bilâncoyu nazarı murakabeden geçirmek" vazifesiyle mükelleftirler şeklinde düzenlenmiştir(338). Dikkat edilince bu bentte

(338) Bkz.: E.HİRS,Notlu Ticaret.....,s.161.

"bütçe " terimi yer almamakta sadece bilângonun sözedilmektedir. Bu sebeple Ticaret Kanunumuzun 353. maddesinin 6.bendinde yer alan "bütçe(i) (...) murakabe etmek" hükmü bir yeniliktir. Bu hüküm, modern işletme yönetiminin esası olan bütçe düzenlemek esasını anonim ortaklıklar bakımından zorunlu hale getirdiği için aynı zamanda ileri bir hükümdür.

Ticaret Kanunumuzun Tasarısını hazırlayan Alim Hukuk-Prof.Dr.E.HIRSCH, 1943 yılında Ankara'da Türk İktisat Cemiyeti tarafından düzenlenen ve "İktisadi Müesseselerde Tetkik, Teftiş ve Murakabe" konulu bir konferansta ,Ticaret Kanunumuzda denetimle ilgili yer alan hükümlerin, özellikle de bütçe ve bilângonun denetlenmesine ilişkin hükmün öneminin ve amacının anlaşılmasına ışık tutan şu görüşlerini ortaya koymuştur:

"...Bir sermayenin nereye ve ne için kullanılmış olduğunu tespititten ziyade bu sermayenin yanlış yollara yanlış yerlere yatırılmasına mani olmak daha önemlidir. Hedef, suçluyu cezalandırmaktan ziyade suçu önlemek olmalıdır. Bu ise ancak muayyen bir program ve plan altında gelişmekle mümkündür. Böyle bir program kurmak için de bahis mevzuu iktisadi faaliyete müşer olan muta ve faktörler malum olmalı ve aralarındaki bağılıklar anlaşılmalıdır.

Bir işin planı yani faaliyet programı da insanlar tarafından tanzim edildiğinden ve hataya düşmek herkes için mukadder olduğunda plan ve programlar da kontrol edilmelidir. Hatta diyebilirim ki , bir işin program ve planının tanziminde yapılması mümkün hatalar o planın tatbikinde yapılacak hatalardan daha fazladır.

...Kanaatımca bu vazifeyi bütçe ve iş planı görmektedir. Bütçe ve iş programı ne kadar emin , esaslı ve titiz bir şekilde tanzim edilmiş ise müesseseye tahsis edilen sermayenin sarfı ciheti de o nisbette emniyet altına alınmış demektir.

O halde herhangi bir iktisadi faaliyetin kontrol cihetine gidilmeden evvel iş programı yani kısa bir tabirle bütçe tanzimini , iktisadi müesseseler için de mecburi kılmalıyız....

Bir işletmenin iş programı ve bütçesi ancak o iş henüz ifa edilmeden yani icra safhasına geçilmeden muhasebesi ise iş ifa edildikten sonra kontrol edilebilir. Çünkü bütçe istikbale muzaf , bilanço ise maziye mütedairdir. Diyeceksiniz ki , bütçe ile bilançoyu mukayese ederek istikbal için birtakım neticeler , direktifler istihrag etmek mümkündür. Filhakika bu doğrudur. Fakat sonradan yapılan bir kontrol önceden yapılmış olan hatalara mani olmaz. Bütçe ve iş planının bilahare kontrolü, muhasebe ve bilanço kontrolünde tâli bir unsur teşkil edip ancak geçen müddet içinde yapılan faaliyetlerin neticesini belirtebilir"(339) .

Modern işletmecilik ve bilime dayalı yönetim kurallarının bir ifadesi olan bu görüşler , kanunumuzda yer alan denetime ilişkin hükümlerin , en yeni bilimsel gelişmelere ve uygulamalar açık bir biçimde yorumlanmasını mümkün kılacak güçtedir.

"Bugün işletme bütçeleri çeşitli amaçlarla kullanılmakta olduğu gibi (340) , işletmecilik bilimi alanında bütçe yolu ile denetim teknikleri de bir hayli gelişmiş ve yaygınlaşmış bulunmaktadır(341). Teknik anlamda "bütçe denetimi " (bütçe kontrolu) kavramı şu şekilde tanımlanmıştır: " Bütçede saptanan amaçlar ve hedeflerle ilgili olarak fiili faaliyet sonuçlarının sürekli olarak kontrol ve değerlendirilmesi ile gerekli durumlarda düzeltici önlemlerin alınmasına bütçe kontrolu denir(342).

4. Bütçeyi Denetleme Görevinin Yerine Getirilmesi

Denetçinin görevleri noktasından konuya bakınca , bütçeyi denetleme görevi , yönetimi gözetleme, yani ortaklığın iş ve işlemlerini denetleme görevinin bir parçası olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyleki denetçi sadece bütçe ve bilanço neticelerini karşılaştırmak suretiyle yönetimin etkinliğini değerlendirmekle kalmayacak; yapılan bütçenin hatalı olup olmadığını ; tesbit edilen bilimsel ve teknik esaslara , genel kurul tarafından verilen talimatlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını da araştırarak gözetim görevini yerine getirecektir(343).

(340) Bilgi için bkz.: YÜZER, agk., s.26; İ.CEMALCILAR, agk., s.6 vd.

(341) Bu konuda bilgi için bkz.: GÖLBASTI, agk., s.17 vd.; YÜZER, agk., s.37 vd.; KOÇ-YALKIN, agk., s.14 vd.

(342) KOÇ-YALKIN, agk., s.8. Ayrıca bkz.: İ.CEMALCILAR, agk., s.5.

(343) ÇEVİK, agk., s.741.

C. Bilâncoyu Denetleme Görevi

1. Bilâncio Kavramı

a. Bilâncunun Tanımı

Bilâncio kelimesi İtalyanca "Bilancia" kelimesinden gelmektedir. Kelime anlamı denge demektir(344). Bilâncio hem işletmecilik biliminin hem de ticaret hukukunun ortak konusunu teşkil eden bir kavramdır. Her iki bilim dalının bakış açısına ve bilâncodan elde edilmek istenen amaçlara göre genişletli tanımları yapılmıştır.

Bilâncio, genel bir tanımla, bir işletmenin finansal durumunu gösteren tablodur(345). Bilâncunun daha teknik tanımlarına da raslıyoruz. Bir tanımda bilâncio şu şekilde ifade edilmiştir: Bilâncio, belirli bir tarihte, bir işletmenin varlıklarını(aktif değerlerini) , borçlarını ve öz sermayesini tasnifli bir şekilde gösteren bir tablodur(346). Diğer bir tanıma göre ise bilâncio, muhasebe prensiplerine göre tutulan defterlerdeki hesapların , belirli bir tarihte fiilen veya nazari olarak kapatılmasıyla saptanan ve gelecek

- (344) Sedat ÜNALAN/Yurdakul ÇALDAĞ/ Nejat TENKER/Mehmet SAYARI, Envanter Bilâncio, Ankara 1977, s.167. ARKUN, bilâncio deyiiminin lâtince(bilancium) kelimesinden geldiğini ve iki taraflı tartı kefesi anlamında olduğunu belirtmektedir. Bkz.: Osman Fikret ARKUN, "Mali Durum Raporları ve Bilâncio" , Bilâncio ve kâr-zarar, Türkiye Muh.Üz.Der.Yay. No.1, 1970, s.8.
- (345) Attila GÖNENLİ, Finansal Tablolar Analiz ve Yorum, 2.Baskı, İstanbul, 1979, s.36.
- (346) Öztin ARGUÇ, Mali Tablolar Analizi, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 5.baskı, (İst.Ünv.İşl.Fak.Muh.Ens.Yay.No.39, İstanbul, 1981), s.18

döneme devrolunan borç ve alacak bakiyelerinin bir listesi veya özetidir(347) .

Ticaret Kanunumuzun 74.maddesinde ise "bilânço envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak, değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Ticaret Kanunumuzun bu tanımı her bilânço tipine uyan genel bir tanım niteliğindedir(348) .

.. .

b. Bilânço Türleri

Anonim ortaklıklarda bilânço izlenilen gayeye göre değişik anlam ve özellikler yüklenen, genel bir kavramdır. Bilâncolar , gerek düzenleniş sebepleri, gerek izledikleri gaye bakımından birbirinden ayrılırlar ve değişik anlamlar taşırlar(349) .

"Ticari Bilânço" , "Vergi bilânçosu" ayırımı da bilânço düzenlemekteki amaçlar arasındaki ayrılığa dayanır. Onun için bu bilâncolar değişik değerlendirme ilkelerine göre düzenlenirler. Ayrıca vergi bilânçosu kamu yararı sebebiyle emredici niteliktedir. Vergi bilânçosu, kendine temel olarak tica-

(347) AKGÜÇ, agk., s.18

(348) TEKİNALP, Anonim Ortaklığın, ..., s.58, KARAYALÇIN, Bilânço ..., s.36.

(349) TEKİNALP, agk., s.57. Ticaret Kanunumuzda belirtilmiş olan açılış bilânçosu(TTK.m.74,457vd.), tasfiye bilânçosu(TTK.m.444), ortaklığın mali durumunun bozulması veya borca batacak olması halinde çıkarılan ara bilânçosu(TTK.m.555) birbirinden değişik olduğu gibi , yıllık ticari bilânço da hepsinden ayrı nitelikve özelliktedir(TEKİNALP, agk., s.57) .

ri bilâncoyu alır ve bu bilâncio üzerinde kendine uygun de-
ğişiklikleri yapar(350).

Biz çalışmamızın konusu itibarıyla , geçitli tür ve
nitelikteki bilâncolar üzerinde değil, anonim ortaklığın yıl-
lık bilâncosu üzerinde duracağız.

a. Anonim Ortaklıkların Yıllık Bilâncolarının Özellikleri

Yıllık Bilâncio, anonim ortaklığın bir yıllık faali-
yetinin sonuçlarını açıklamalıdır. Onun için yıllık bilâncio,
sonuç açıklayan bir bilâncodur. Daha başka bir deyişle, bir
işletmenin iştigal konusunu elde etmek için yaptığı işleme-
rin , gösterdiği çabanın olumlu veya olumsuz sonuçları, yıllık
bilâncio ile kesin olarak ortaya konabilmelidir(351).

Anonim ortaklıklarda düzenlenecek yıllık bilâncio, hem
o yıla ait faaliyet sonucunu tesbit edip açıklamalıdır, hem
de bir kâr söz konusu ise , bu kârın gerçek olmasını sağliya-
cak şekilde düzenlenmelidir(352).

Her iki amacın da gerçekleşmesini sağlayan bilâncio
teorisi, dinamik bilâncio teorisi adını almaktadır. Bu teo-
rinin özelliği , bütün çabasını gerçek kâr'ın tesbiti nok-

(350) TEKİNALP, agk., s.61.

(351) TEKİNALP, agk., s.67.

(352) TEKİNALP , agk., s.68.

tasında toplanmış olmasıdır. Bunu yaparken , ortaklık mal varlığının gerçek ve tam değeri ile gösterilmesi gayesi ikinci planda kalmaktadır(353).

Kanunumuz, anonim ortaklıkların yıllık bilâncolarında, sonuç açıklamaı merkez kavram olarak kabul etmiş bulunuyor. Anonim ortaklıklarda, tasarruf sahibini ortaklığa katılmaya özendiren yarar, ortaklığın kâr sağlama gayesinin doğal sonucu olarak kâr dağıtımındır. Kârın dağıtılabilmesi ise kârın gerçekleşmesine ve gerçekleşen kârın gerçek(hakkı) olmasına bağlıdır. Öyle ise, bilângo bu özellikleri sağlayacak tarzda hazırlanmalıdır(354).

Sonuç açıklama ilkesini tamamlayan"gerçekleşme ilkesi" , hesap dönemi içinde gerçekleşen bütün gelir ve giderlerin o döneme ait olacak şekilde hesaplanması şeklinde tanımlanabilir(355).

Anonim ortaklıkların yıllık bilâncoları, sonucun açıklanması temeline dayandığı için , malvarlığı içine giren bütün değerlerin, bilângoya geçirilmesi bir zorunluluk şeklinde ortaya çıkar.

(353) TEKİNALP, agk., s.79.

(354) TEKİNALP, agk., s.80 .

(355) TEKİNALP, agk., s.83.

2. Bilângoynu Denetleme Görevinin Amacı

Anonim ortaklık denetçileri, "her yıl sonunda şirketin hal ve durumuna, idare meclisinin tanzim ettiği bilângo-ya ve sair hesaplara ve dağıtılmasını teklif ettiği kasang-lara müteallik idare meclisinin vereceği rapor ve sair evrak hakkındaki mütalaalarını havf olmak üzere umumi heyete bir rapor vermekle mükelleftirler"(TTK.m.354,C.1). Görülmekte-dir ki , denetçiler raporunun hazırlanabilmesi, büyük ölçü-de bilângo üzerinde gerekli inceleme ve denetlemelerin yapıl-mış olmasına bağlıdır. Denetleme kurulu raporunda, denetçile-rin , incelenen bilângo ve hesaplara ilişkin değerlendirmelerinin neticelerini ve görüşlerini bildirmeleri gerekmektedir. Bu rapor genel kurula sunulmadan, genel kurul kâr dağıtım konu-sunda bir karar alamayacaktır.

3. Bilângoynı Denetleme Görevinin

Yerine Getirilmesi

Kanunumuz sistemine göre denetçiler bilângoynu denet-leme görevini iki şekilde yerine getirmek imkânına sahiptir-ler. Bunlardan ilki, dolaylı denetleme diyebileceğimiz şekil-dir ki , bilângonun hazırlanmasına katılmak yani yönetim ku-rulu üyeleri ile işbirliği ederek bilângonun tanzim şeklini tayin etmek görevi(TTK.m.353/I,b.1) gerçevesinde yerine ge-tirilmektedir.

İkincisi ise, bilângonun doğrudan doğruya incelenmesi-dir. Bu inceleme, bir bütün olarak bilângonun, kanunda yer

alan esaslara ve genel kabul görmüş muhasebe kurallarına uygunluğunun değerlendirilerek bilânçonun onaylanması şeklinde ortaya çıkar.

b. Bilânçonun Düzenlenme Şeklini Tayin Görevi

aa. Genel Olarak

Ticaret Kanunumuz 353. maddesinin 1.bendinde, denetçilerin, "şirketin idare meclisi azalarıyla işbirliği ederek bilânçonun tanzim şeklini tayin etmek" le görevli olduklarını açıklamıştır.

Bu görev, bugün özellikle ,Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına girmeyen anonim ortaklıklar bakımından önem taşımaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Kanununun kapsamına giren anonim ortaklıkların bilânço kâr -zarar hesabı (gelir tablosu) , yıllık yönetim ve denetim kurulu raporları ile bunlara ilişkin ilânların şekil ve esaslarını, SPK'nın 16.ve 22.maddelerine dayanarak bir tebliğle düzenlemiş bulunmaktadır(356). Bilânçonun şekli konusunda bir açıklık taşımayan Ticaret Kanunumuzun genel anlamdaki hükümlerine tabi anonim ortaklıklar bakımından ise bu görev önemini korumaktadır.

(356) Sermaye Piyasası Kurulunun "Standard Mali Tablo ve Raporlara ilişkin Esaslar" a ilişkin Seri: VII, No.2 sayılı tebliği için bkz: R.G.13 Şubat 1983, Sa.17958. s.30vd.

Ticaret Kanunumuz, kaynak isvige Borçlar Kanununda olduğu gibi bir bilânço formasına yer vermemiştir. Böyle olunca da bilânçonun ve diğer hesapların şekil ve kapsamı Ticaret Kanunumuzun 75.maddesinde belirtilen özelliklere uygun olarak "ticari esaslar " dahilinde tesbit edilecektir. Bilânçonun "ticari esaslara" göre düzenlenmesi demek , modern işletmecilik ve muhasebe biliminin kabul ettiği kurallara ve ticari işletmenin özelliklerine uygun olarak , yöneticiler tarafından serbesçe düzenlenmesi demektir ki , böyle teknik nitelikteki bir işin her yönetimci tarafından yalnız başına başarılabilmesi zordur. İşte bu noktada Kanunumuz muhasebe bilimi ve teknikleri konusunda uzman kabul ettiği denetçilerin yöneticilere destek olmasını sağlamaya çalışmıştır.

bb. Görevin Yerine Getirilmesi

Bilânçonun tanzim şeklinin belirlenmesi için yönetim kurulu üyeleri ile "işbirliği" edilmesi, kuşkusuz öncelikle bilânçonun düzenlenmesine ilişkin olarak yapılacak yönetim kurulu toplantısına katılmakla olacaktır. İşbirliğinin ilk şartı, yönetim kurulu toplantısına katılmaktır. Yalnız işbirliği yapmanın tek yolu ve vasıtası yönetim kurulu toplantısına katılmak değildir. Denetçiler yönetim kurulu toplantısına ister katılsın , ister katılmasın her vesile ile bilânço şeklinin düzenlenmesine ilişkin görüşlerini ve düşüncelerini yönetim kuruluna açıklamak , yönetim kurulunun bu konuda kendisine yönelttiği soruları cevaplandırmak, ge-

rektiğinde yönetim kurulundan izahat istenmekle deryükümlüdürler. Denetçi mesleğinde uzman bir kişi olarak yönetim kurulunun yönetim kurulunun bilânçoyu hazırlama görevine yardım edecek; bu konuda bir danışman gibi görev yapacaktır. Yalnız bu konuda denetçilerin çok heveskâr , aşırı istekli veya çok çekingen hareket etmemeleri uygun olur. Şayet denetçiler, yöneticilere hoş görünmek maksadıyla bilânçonun yapılmasına aşırı derecede yardım edecek olurlarsa, kendi düzenledikleri bilânçoyu değerlendirmek durumunda kalacakları için, bilânçoyu denetleme görevini tam anlamında ve tarafsız olarak yerine getiremezler. Şayet bilânçonun düzenlenmesi konusunda aşırı bir şekilde yöneticilere muhalefet edecek olurlarsa bu taktirde de hem yöneticinin işlerine karışmış hem de yönetimi engellemiş olurlar. Bilânçonun hazırlanması sırasında bu tür aşırılıklardan kaçınmak gerekir. En iyisi, denetçi, yöneticiler karşısında bağımsızlığını kaybetmeye yol açmayacak biçim ve ölçüde , özellikle uzmanlık isteyen teknik konularda yardımcı olmaya çalışmalıdır(357).

Denetçi bilânçonun hazırlanmasına ilişkin olarak yaptığı çalışmalarını, ortaklık yönetimini gözetleme görevinin bir parçası saymalı ve ortaklık iş ve işlemlerinin değerlendirilmesi bakımından bir vesile addetmelidir.

(357) ROBLOT, agk., s.793.

Ayrıca şunu da ilave edelim ki , mesleki ve vicdani sorumluluk bilinci yerleşmiş bir kimse için, doğrudan doğruya elde edilen bilgiler ve yapılan gözlemler, bilânçonun onaylanmasına ilişkin değerlendirmelerde büyük bir kolaylık da sağlayacaktır.

c. Bilânço İncelemesinin Yapılması

aa. Genel Olarak

Ticaret Kanunumuzun 353. maddesinin 6. bendinde her ne kadar bilânçonun denetleneceği belirtilmekte ise de denetçiler, bilânço ile birlikte kâr-zarar hesabını da inceleyerek değerlendireceklerdir. Çünkü, bilânço, bilânço günündeki dönem sonucunu kâr veya zarar olarak gösterir. Bu sonucun dönem içinde nasıl oluştuğu ve bunların tutarlarını göstermez. İşletmenin hasılatını ve giderlerini bilmesi gereken herkes için bu hususta açık bilgilere ihtiyaç vardır. Bu bilgiyi kâr-zarar hesabı verir(358).

Kâr-zarar hesabı belli bir döneme ait tüm gelirler ile tüm giderleri karşılıklı olarak saptayan ve sonucu kâr veya zarar olarak gösteren cetveldir(359).

Denetçiler bilânço ve kâr-zarar hesabını bu hesaplar da bulunması gereken özellikler açısından inceleyeceklerdir.

(358) KARAYALÇIN, Bilânço....., s.37.

(359) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.681.

Yani denetlemeler, bu hesapların şekli; hesaplarda yer alması gereken bilgiler ve bu bilgilerin doğruluğu ve açıklığı bakımından yapılacaktır.

bb. İncelemenin Zamanı ve Niteliği

Bilâncunun ve kâr-zarar hesabının denetimi, hesaplar yönetim kurulu tarafından hazırlandıktan ve denetçilere teslim edildikten sonra gerçekleştirilecektir(360).

Ortaklık hesaplarının incelenmesi tam anlamıyla, revizyon türünde bir denetlemedir. Denetçiler ortaklık hesaplarının kanunlara , muhasebe biliminin temel ilke ve kurallarına uygunluğunu araştırarak doğrulayacaklardır(361).

Denetçiler, ortaklık hesaplarının yeniden gözden geçirilmesine ilişkin(revizyon) görevler sırasında ortaklık defterlerinin kanuna uygun bir şekilde tutulmuş olup olmadığını ; envanter ,kâr-zarar hesabı ve bilâncunun doğruluk ve açıklık ilkelerine uygun olup olmadığını araştıracaklardır. Bilânçonun doğruluk ve açıklığına ilişkin görevlerini yerine getirirken gerekirse, hesaplarla ilgili defter ve belgeleri inceleyebileceklerdir(362).

(360) A.HIRSCH, agk., s.126.

(361) GUYON/ COQUEREAU, agk., s.182.

(362) FEUILLET, agk., s.119; GUHL. Le Nouveau Droit....., s.54.

cc. Hesapların Şekil Bakımından İncelenmesi

Hukukumuz bakımından, SPK.nun kapsamına giren anonim ortaklıkların bilânço ve kâr-zarar hesapları, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan(363) ve bizim de çalışmamızın ekler kısmında birer örneğini sunduğumuz , biçim ve şekle uygun olarak hazırlanmak gerekecektir.

Özellikle halka açık anonim ortaklıklarda , bilânço ve kâr-zarar hesabı o şekilde düzenlenmelidir ki, bir taraftan şahsen ve doğrudan doğruya hesap almanın bütün etkisi ve imkânları elde edilsin, diğer taraftan da ortaklık dışında yer alan ilgi çevreleri en az paş sahipleri kadar iktisadi ve mali durumu anlayabilsinler(364).

Bilânço şeması, bilânçoda geçerli olan bir ana ilkenin; süreklilik ve özdeşlik(devamlılık ve ayniyat) ilkesinin gereği olarak da zorunludur. Bilânçoda süreklilik ve özdeşlik demek , bir önceki yılın bilânçosunda hakim olan ilke, kural ve usullerin , bu yılın bilânçosunda olduğu gibi , bundan sonraki yılların bilânçolarında da hakim olması demektir(365).Bilânçoda süreklilik ve özdeşlik ilkesinin mad-

(363) Bkz.: Sermaye Piyasası Kurulunun Seri: VIII, No.2 sayılı tebliği (RG.: 13 Şubat 1983, Sa.17958), s.30vd.

(364) TEKİNALP, "Anonim Ortaklığın....", s.41.

(365) TEKİNALP, agk., s.147.

di ve şekli bakımından olmak üzere iki anlamı vardır. Maddi anlamda süreklilik ve özdeşlik , bilânço değerlemeleriyle ilgilidir. Şekli anlamda süreklilik ve özdeşlik ise, bir yıla ait , (366) açılış rakamları olması demektir.

dd. Hesapların Doğruluk ve Açıklık Bakımından
İncelenmesi

Bilânçonun, işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde , eksiksiz olarak düzenlenmesi zorunludur(TTK.m.75) (367) .

Doğruluk ilkesi, muhasebe kurallarına göre çıkarılan bilânçonun eksiksizliğini, kayıtlara uygunluğunu ve dolayısıyla işletmenin gerçek varlığının noksan veya fazla gösterilmeden aksettirilmesini belirtir. Bu ilke "gerçeklik ilkesi" , "dürüstlük ilkesi" , olarak da tanımlanır(368) .Ayrıca, ortaklık hesaplarında ortaya konulan ortaklık durumunun açık ve güvenilir bir şekilde, gerçekleri saklamadan ve değiştirmeden ifade edilmiş olup olmadığını da inceleyeceklerdir(369) .

Hesaplarda yer alan bilgilerin doğruluğu, finansal karakterdeki işlemlerin kaydedilmesinde ve özetlenmesinde

(366) TEKİNALP, agk., s.148 vd.

(367) ÇEVİK, agk., s.1213.

(368) ÇEVİK, agk.,s.1213.

(369) GUYON/ COQUEREAU, agk.,s.182.

kanunların ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin tam olarak uygulanmasıyla elde edilir ; açıklık ise, bilânço ve kâr-zarar hesabında yer alan finansal karakterdeki işlem ve bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtması ve aslına uygun olarak gösterilmesidir(370) .

Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve açıklığının (güvenirliğinin) araştırılmasından amaç, ortaklık faaliyetlerinin yöneticiler tarafından dürüst bir şekilde yürütülmesini zorunlu kılmak , böylece pay sahibi ve yatırımcıların hak ve menfaatlerini yöneticilere karşı korumak ve sermaye piyasasında yöneticilerin davranışlarına karşı güven sağlamaktır (371) .

Yukarıda ifade ettiğimiz açıklık prensibi , ortaklık hesaplarının hazırlanmasında uyulması gereken değerlendirme kurallarına uyulup uyulmadığının açıklanması bakımından önemlidir. Özellikle, bilânço kalemleri arasında yer alan amortisman ve yedek akçelerin değerlendirilmesinde rol oynar(372) .

(370) KEPEKÇİ, Sermaye Piyasasının.....,s.83.

(371) KEPEKÇİ, Sermaye Piyasasının.....,s.83.

(372) GUYON/COQUEREAU, agk., s.182.

ee. Bilâncunun Onaylanması

Denetçi, yaptığı incelemeler sonucunda elde ettiği bulguları değerlendirmesi ve bu bulgulara göre görüşünü bildirmesi gerekir. Denetçinin, denetlemelerine ilişkin değerlendirmelerini ve görüşünü açıkladığı belge denetim kurulu rapordur. Denetçinin raporda yer alan muhasebe bilgilerinin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluk derecesine ilişkin görüş bildirmesi onay (tasdik) görevi olarak ifade edilmektedir(373).

Denetim raporu bir bütün olarak ya ortaklık hesaplarına ilişkin bir görüşün ifadesi olmalı , ya da bir görüş belirtilemeyeceğine dair bir açıklanayı kapsamalıdır. Görüş tam olarak açıklanamıyorsa, bunun sebepleri belirtilmelidir (374),

D. Denetleme Kurulu Raporunun Hazırlanması

Görevi

1. Denetleme Kurulu Raporunun

Hukuki Niteliği

Denetçiler bilâncio ve diğer hususlara ilişkin incelemelerinin neticelerini yazılı bir raporla açıklamak zo-

(373) KEPEKÇİ, agk., s.99.Bilgi için ayrıca bkz.: HİÇŞAŞMAZ, " Bilâncoların Tasdiki Bakımından....", s.79 vd.

(374) KEPEKÇİ, agk., s.102.vd.

rundadırlar(TTK.m.354) . Bu raporda, bilânço ve yönetim kurulu tarafından sunulan hesaplar ve kârın taksimine ilişkin yönetim kurulu teklifi hakkındaki görüşlerini belirleyerek bildirmek yükümlülüğü altındadırlar. Denetçiler, genel kurula, bilânçoğu ya kesin olarak onamalarının , ya bazı kayıtlarla, çekince göstererek kabul etmelerini veya yönetim kuruluna tekrar gönderilmesi hususunu teklif edeceklerdir. Bu raporun hukuki bakımından önemi ve değeri(rolü) şudur ki, genel kurul, rapor kendisine sunulmadan , bilânço hakkında geçerli bir karar alamaz(375) .

2. Denetleme Kurulu Raporunun

Şekli ve Kapsamı

Sermaye Piyasası Kurulu,SPK.nuna tabi anonim ortaklıkların denetçi veya denetleme kurulları tarafından hazırlanacak denetim raporlarının şekli ve kapsamını da belirlemiş bulunmaktadır(376) .

Denetleme Kurulu raporunun düzenlenmesi zorunluluğu getirmiş olan Ticaret Kanununun 354. maddesi , denetleme kurulu raporunun kapsamı yani hangi konulara ilişkin olarak görüş bildirileceği ve denetlemelerin konusuna ne gibi hususların gireceğini genel olarak belirtmiş olmasına rağmen, bu raporun şekli(biçimi) konusunda bir açıklık taşı -

(375) GUHL, agk., s.55; ÖÇAL, " Anonim Şirketlerde....", s.696 vd., Bu konuda daha fazla bilgi için bkz.:A.HIRSCH, agk., s.158vd.

(376) Sermaye Piyasası Kurulunun Seri:VIII, No.2, sayılı tebliği (RG.,:13 Şubat1983, sa.17958), s.35vd, ile yayınlamış olduğu denetleme kurulu rapor örneği için bkz.:

namakta idi. Sermaye Piyasası Kurulu hem raporun şeklini tesbit etmiş, hem de ticaret kanunumuzda belirtilen hususları da içine alacak şekilde raporun kapsamını ve raporda hangi konulara yer verileceğini daha ayrıntılı bir biçimde düzenlemiş bulunmaktadır. Bu raporun bir örneğini çalışmamızın ekler bölümünde sunmuş bulunuyoruz(377). Bu raporda denetçilerin denetleme görevleri bakımından önemli bulunan ve kanunen yerine getirilmesi istenen bazı özel nitelikteki görevlere de dikkat çekilmekte bu konulara ilişkin denetim görevlerinin yerine getirilme şekli , sayısı ve sonuçları konusunda bilgi verilmesi istenmektedir. Denetleme kurulu raporunda önemi dolayısıyla üzerinde durulan bilgi verilmesi istenen hususlar;

- 1- Denetlenen ortaklığa ait bilgiler
- 2- Denetçilere ait bilgiler;
- 3- Denetçilerin katıldıkları yönetim kurulu toplantılarının ve yapılan genel kurul toplantılarının sayısı;
- 4- Ortaklık hesapları, defterleri ve belgeleri üzerinde yapılan incelemelerin (ara denetimlerin) kapsam ve sayısı;
- 5- Saklanmak üzere ortaklık kasasına bırakılan kıymetli evraka ilişkin denetlemelerin sayısı ve sonuçları;
- 6- Denetçilere intikal eden şikayetler ve görevlerini yaptıkları sırada öğrendikleri yolsuzluklarla ilgili ^{olarak} yapılan işlemler ve bunların sonuçları.

(377) Bkz. Bu çalışma Ek V de yer alan denetleme kurulu rapor örneği.

Ayrıca Ticaret Kanunumuzun 354. maddesinde bildirilen hususlarda raporun kapsamı içinde yer alacaktır. Ticaret kanunumuzun 354. maddesine göre: "Kuraklıklar, her yıl sonunda şirketin hal ve durumuna , idare meclisinin tanzim ettiği bilanço-ya ve sair hesaplara ve dağıtılmasını teklif ettiği kazançlara müteallik idare meclisinin vereceği rapor ve sair evrak hakkındaki mütalâalarını havi olmak üzere umumi heyete bir rapor vermekle mükelleftir".

Bu maddenin ortaya koyduğu husus denetçilerin, yönetim kurulunun hazırlayacağı ve genel kurula sunduğu yönetim kurulu raporu konusunda görüş ve düşüncelerini açıklamak zorunda olduğudur. O halde, Denetçiler yönetim kurulunun hazırladığı yönetim kurulu raporu(faaliyet raporu) ve bu rapora ek olarak yönetim kurulu tarafından hazırlanıp genel kurula sunulan hesap ve rapor şeklindeki diğer belgelerle sınırlı olarak görüşlerini bildireceklerdir. Öz olarak söylemek gerekirse, Ticaret Kanunumuzun 354. maddesi anlamında denetleme kurulu raporunun kapsamını, yönetim kurulu raporunun kapsamı ve yönetim kurulu raporunda verilen bilgiler ve işlemler teşkil edecektir. Bu anlamda denetleme kurulu raporunun kapsamı , yönetim kurulu raporunun kapsamı ile sınırlanmış olacaktır. Yönetim kurulu raporunda yer alması gereken bilgilerin en az düzeyi ise,

- 1- Ortaklığın hal ve durumuna ilişkin bilgiler;
- 2- Hazırlanan bilanço-ya ve diğer hesaplara ilişkin bilgiler;
- 3- Dağıtılması teklif edilen kâr konusundaki bilgiler;

4- Yönetim kurulunun genel kurula sunmayı faydalı ve gerekli bulduğu diğer belge ve işlemlere dair bilgiler... şeklinde açıklanmıştır(377).

Üçüncü Kısım

TASFİYE İŞLEMLERİNİ DENETLEME GÖREVİ

I. GENEL OLARAK

Ticaret Kanunumuzun 353. maddesinin 1.fıkrasının 7. bendinde , denetçilerin bu görevi de " tasfiye muamelelerine nazeret etmek " şeklinde belirtilmiştir. Tasfiye muameleleri , anonim ortaklığın tasfiye sonucu sona ermesini sağlayan bir dizi yerine getirilmesi gerekli işlemlerden meydana gelir.

Tasfiye , herhangi bir sebeple sona eren anonim ortaklığın tüzel kişiliğinin son bulması için yerine getirilmesi gereken işlemler dizisidir(378).

Tasfiye anonim ortaklık mal varlığının paraya çevrilmesi ve ortaklık borçları ödendikten sonra artan kısmın ortaklar arasında bölünmesi suretiyle fiilen ve hukuken ortaklığa son verilmesidir(379).Daha değişik bir deyişle tasfiye,

(378) ÇEVİK, agk., s.1297.

(379) ÇEVİK, agk.,s.1297.

anonim ortaklığın mal varlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçların ödenmesi ve olumlu bir artık varsa bunun tasfiye payı hükümleri uyarınca pay sahiplerine dağıtılması ve ortaklığın kaydının sicilden silinmesi işlemlerinin tümüdür(380).

Tasfiyeye giren anonim ortaklığın amacı değişir. Kâr elde etme ve paylaşmak amacı yerini tasfiye amacına bırakır. (TTK.m.208 ve m.439/II) (381). Tasfiyeye girildikten sonra ortaya çıkan yeni işler de ancak, tasfiye gayesini elde etmek için yapılır(382). Tasfiye sırasında anonim ortaklığın medeni hakları kullanma ehliyeti tasfiye gayesiyle sınırlandırılmış olmaktadır(383).

II. TASFİYE İŞLEMLERİNİ DENETLEME GÖREVİNİN

AMACI VE NİTELİĞİ

A. Tasfiye İşlemlerini Denetleme

Görevinin Amacı

Tasfiye işlemleri, tasfiyenin başlamasından sona ermesine kadar geçen zaman içinde , tasfiye gayesiyle sınırlı olarak , tasfiye işlemlerini yerine getirmekle görevli kişiler(tasfiye memurları) tarafından yerine getirilen iş-

(380) POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ders Kitabı, s.713

(381) Ünal TEKİNALP, " Ticaret Ortaklıklarında Tasfiye Gayesinin anlamı", İktisat ve Maliye, C.XXI, Sa.1(Nisan 1974), s.25.

(382) TEKİNALP, agk., s.26.

(383) TEKİNALP, agk., s.26.

lemlerdir(384) .

Tasfiye işlemleri sonunda ortaklık hukuken ve ortaklık malvarlığı fiilen ortadan kalkacağı için tasfiye işlemleri, ortaklıkla ilgili herkesi yakından ilgilendirir. Bu işlemlerin ortakların ve ortaklık alacaklarının karşılıklı hak ve menfaatlerine en uygun bir şekilde ve önceden belirlenmiş hükümler gereğince tamamlanması gerekmektedir. Tasfiye ile ilgili her işlemin kanun ve ortaklık sözleşmesi hükümlerine ve bu konuda getirilmiş olan hukuki düzenlemelere uygun olarak sürdürülüp sürdürülemediğini gözetmek görevi ortaklık denetçilerine tanınmıştır.

B. Tasfiye İşlemlerini Denetleme Görevinin Niteliği

Denetçiler tam anlamında bir gözetim (nezaret) görevi yerine getireceklerdir. Gözetim görevi, kanun ve sözleşme hükümlerine aykırı davranışlara sebebiyet verilmesini sağlayacak şekilde bir kollama şeklinde ortaya çıkabileceği gibi ; işlem ve eylemlerin tamamlanmasından sonra gerçekleştirecek olan bir uygunluk denetimi şeklinde de yerine getirilebilir. Kanun her ne kadar denetçilerin gözetim yetkilerinden bahsetmişse de gözetim görevinin yerine getirilmesi, bir başka görev ve yetkinin kullanılmasını gerektiriyorsa o görevin gereklerini de yerine getirecektir. Burdaki gözetim

(384) Tasfiye İşlemleri konusunda bilgi için bkz.:POROY/TEKİNALP/ ÇAMOĞLU, agk., s.715 vd.; GEVİK, agk., s.

yetkisi anlam itibariyle , denetim hal: yetkisinin kullanılmasına elverişli; denetim görevleriyle ilgili ne gibi davranışlardan bulunulması gerekiyorsa o davranış ve görevlerin yerine getirilmesini mümkün kılan genel bir yetkiyi ifade eder. Denetçi aralıksız gözetim görevini sürdürecektir ve gerekirse bazı önlemlerin alınabilmesi için kanundan doğan diğer görev ve yetkilerini kullanacaktır.

Denetçinin gözetim görevi tasfiye işlemlerinin tamamlanmasına kadar devam edecektir.

S O N U C

Çalışmamızın sonuçlarını sadece konunun hukuki boyutunu ele alarak açıklamak yeterli olmayacaktır. Konu, toplum hayatının ekonomik, kültürel ve hukuki bütün yönleriyle ilgili bulunmaktadır. Onun için, ulaştığımız sonuçları bu bakış açısı içinde ortaya koymaya çalışacağız. Önce, çalışmanın kültür hayatımız ve hukuk metodolojisi, daha sonra da ekonomi ve hukuk bakımından ulaştığı sonuçları ve bu konularda alınması gereken tedbirleri belirtmeye çalışacağız.

Çalışmamızın temel kavramını teşkil eden denetleme, bir değerlendirme ve yön verme işlemi olarak ortaya çıkmaktadır. Değerlendirebilmek için ise, bazı teknik ve yöntemler kullanılarak elde edilen bilgi ve görgülere ihtiyaç vardır. O halde denetim, elde edilen bilgi ve görgülerin değerlendirilmesi suretiyle yapılan bir nitelik(kalite) belirleme ve yeniden yön verme işlemidir. İçinde değerlemeye yer veren

veya sonunda değerlemeye götüren her teknik veya yöntem bir denetim aracı olarak önem kazanmaktadır. İşletmecilik biliminin ve teknolojinin sunduğu çeşitli imkânlar (yönetim ve muhasebe sistemleri, elektronik bilgi işlem makinaları) hepsi birer denetim aracı niteliğindedir. İnsan bilgisinin ve tekniğin gelişmesine uygun olarak bu teknik ve araçları daha da geliştirmek ve sayıca artırmak mümkün olabilecektir. Çeşitli teknik yöntem ve araçların kullanılmasının amacı, en doğru ve en uygun değerlemeyi istenilen en kısa zamanda yapılmasıdır. Bütün bunlara rağmen, değerlemenin özünde ve kaynağında yor alan ve değişmeyen unsur insandır. Her şey insan tarafından , insana göre değerlendirilmektedir. İnsan, sürekli bir gözlemlene, bilgi edinme ve değerlendirme süreci içindedir. İnsanın değerlemelerinin kaynağında ise kişiliği vardır. Bu kişiliği oluşturan en önemli unsur, bütünüyle o insanın kültürüdür. Belli bir kültüre sahip olmayan insanın ne kendisini, ne eşya ve hadiseleri ve ne de bir başka şeyi denetleyebilmesi mümkün değildir. O sadece denetlenir. İnsanla ilgili hangi sahada olursa olsun, etkin ve sağlıklı bir denetleme için , değerlendirmelerin kaynağında yer alan toplum kültürünün bilinmesine, özümlemesine ve yaşanarak anlamlı kılınmasına ihtiyaç vardır. Bunu başanmadan, yeni ve sağlıklı bir oluşa varabilmek abesle uğraşmak olur. Ancak, kültürünü yaşamak azmindeki topluluklar, bu kültürün belirlediği

sağlıklı amaçlara ulaşmak için , bu amaçlara ardirici örgütlere varlık kazandırabilirler. Bir örgüt olarak anonim ortaklık ve anonim ortaklığın içinde yer aldığı sosyal sistem (hukuk ve iktisat sistemi) ,özde, insanlarla ve insan için vardır. Bu sebeple, sosyal sisteme ilişkin olarak yapılacak düzenlemelerin öncelikle, sosyal sistemin temelini oluşturan millet bireylerinin değer ölçülerini ve düşünce ve davranış özelliklerinin bütünü olan toplumsal kültürü, başlangıç noktası olarak alması gerekir.

Türkiyenin sanayileşmesi ve ekonomik gelişmesini sağlayabilmesi , büyük ölçüde, tasarrufların etkin bir biçimde kullanılmasına bağlı bulunmaktadır. Sermaye piyasası aracılığı ile tasarrufları harekete geçirecek ve yatırımlara yönlendirecek kuruluşlar ise anonim ortaklıklardır. Bu ortaklıkların görevlerini yerine getirebilmeleri her bakımdan kendilerine güven duyulabilmesine bağlıdır. Bugün, sermaye piyasasını denetlemek ve bu konuya ilişkin düzenlemeleri yapmakla görevli bulunan Sermaye Piyasası Kurulu , hukuk tatbikatımızda yerini almış bulunmaktadır. Bu kurulun görevlerini başarıyla yürütebilmesi ve sermaye piyasasının etkin bir şekilde çalışması , bu piyasanın gerçekleşme vasıtası olan anonim ortaklıkların sağlıklı bir biçimde denetlenebilmesine bağlıdır. Sermaye piyasası ile tasarruflar arasındaki köprünün sağlam kurulabilmesi ; anonim ortaklıkla-

rin, kendisine verilen görevleri en iyi şekilde yerine getirebilecek niteliklere sahip, bir denetleme organı ile teahiz edilmesine bağılı bulunmaktadır.

Denetçilere verilen görevler, sonuçta, anonim ortaklığın işlem ve eylemlerinin bütünüyle değerlendirilmesine varmaktadır. Daha yeni hukuk sistemlerinde , bu değerlemenin yapılması, denetçilerin, denetim mesleğinin gelişen ve değişen kurallarına uygun olarak gerekli incelemeleri yapabilmelerine imkân verecek şekilde gerçekleştirirken; hukukumuz bakımından daha katı bir düzenleme getirilmiştir. Bu durum kuşkusuz, denetimlerin etkinliğinin objektif olarak sağlanabilmesi ve denetlemelerden beklenen yararın en az düzeyde de olsa elde edilebilmesi amacıyla yönelik bulunmaktadır. Yoksa, denetçinin, mesleki bilgi ve tecrübesinden yararlanarak daha özel teknik ve yöntemler kullanılmasını engelleyici bir düzenlemenin amaçlanmış olduğu söylenemez. Kanunun en az düzeyini belirlediği denetimler dışında , denetçi, mesleki ve vijdani sorumluluğunun gereği olan her türlü denetimleri yapabilecektir.

Kanunumuz bu düzenleme biçimi ile, denetimlerin etkinliğinin objektif olarak sağlanabilmesi; denetçilerin mesleki bilgi düzeyine , tecrübesine ve dürüstlüğüne bağılı olarak gerçekleştirebilecektir. Yani, denetçide kişisel olarak bulunması gerekli mesleki ve ahlâki etkinlik(mesleğini doğru

ve dürüst bir biçimde uygulayabilme yeteneği) olardan, sadece objektif yasal düzenlemelerle yeterli ve doyurucu bir denetim gerçekleştirmek mümkün olmayacaktır.

Kanunumuzun düzenleme biçimine göre, denetçiler hem yönetimin ,hem de ortaklık hesaplarının denetimi görevlerini yerine getirmek imkânına sahip bulunmaktadır. Her iki denetim amacı bakımından da denetimleri yapacak olanlar aynı kişiler olmaktadır. Böylece, yönetimin denetimi ve hesapların denetimi görevleri tek elde toplanmış bulunmaktadır. Denetçilerin, görevlerinin genişliği ve önemi dolayısıyla ortaklık içinde sahip olmaları gereken üstün mevki ve var olması gereken etkinlik bugüne kadar ortaya çıkmamıştır. Bunun sebebinin , denetçilerin ortaklıktaki rollerine ve görevlerinin önemine uygun hukuki ve mesleki bir nitelik kazanmamış olmalarından kaynaklandığı söylenebilir.

Türk Hukukunda denetleme organının görevleriyle ilgili olarak yaptığımız incelemeler sırasında, her bir göreve ilişkin düşüncelerimizi ortaya koymaya çalıştık. Denetim görevleri Ticaret Kanunumuzda çok ayrıntılı ve geniş bir biçimde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi, denetçilerin , görevlerinin kapsamı ve ciddiyetiyle uyumlu bir niteliğe kavuşturulması ile mümkün olacaktır. Bunu temin için önümüzde şu imkânların var olduğunu söyleyebiliriz.

- Anonim ortaklık denetçilerini, görevlerinin niteliklerine uygun mesleki eğitilme imkânı sağlayacak olan "Hesap Uzmanlığı Kanunu" daha fazla vakit geçirilmeden çıkarılmalıdır. Bu konuda, Kanun koyucunun basiretli davranması ve gecikmeye yol açan sebepleri ortadan kaldırması gerektiğini söylemeliyiz.

- Söz konusu kanunun çıkması bir süre daha gecikecek ise, acil bir tedbir olarak, Bakanlar Kurulunun ,5.4.1983 tarih ve 2810 sayılı "Para ve Sermaye Piyasalarının Yeni" den Düzenlenmesi Hakkında Yetki Kanunu" çerçevesinde, Sermaye Piyasası Kanununda gerekli düzeltme ve değişiklikleri yaparak , sermaye piyasası kanununun kapsamına giren anonim ortaklıklarda denetçilik görevi yapacak kişilerde bulunması gereken nitelik ve vasıfları belirlenmesi veya bu konuda bir kanun hükmünde Kararname yayınlanması mümkün görünmektedir.

- Sermaye Piyasası Kurulu, anonim ortaklıkların bilanço ve kâr-zarar hesaplarına ilişkin genel ve esasları belirlemesinde olduğu gibi, denetçilerde bulunması gereken niteliklerin neler olması gerektiğini belirleyip, bu konuyu bir tebliğle düzenleme imkânını araştırmalıdır.

- Son olarak, Ticaret Bakanlığı, anonim ortaklıkların kuruluşuna izin verilmesi sırasında, ortaklık sözleşmesinde , denetleme kuruluna seçilecek kişilerin bu görevi yerine getirebilecek ehliyet ve tecrübeye sahip kişilerden

olacağına dair bir sözleşme hükmünün yer almasını arayabilir veya bunu sağlayabilir.

Anonim Ortaklıkların denetlenmesine ilişkin yeni düzenlemeler yapılırken, Avrupa Hukuk sisteminde ortaya çıkan gelişmelerden yararlanmak gerektiğini söyleyebiliriz. İncelememiz çerçevesinde bu gelişmeleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Kara Avrupası Hukuk tatbikatında ortaya çıkmış bulunan iki sistemden, yönetim ve denetim yetkilerinin bir birinden ayrılması esasını benimsemiş olan ikili sistemin, Avrupa tipi anonim ortaklık statüsü tarafından da benimsenerek ,Avrupa ülkelerinde bir örneklik kazanmaya doğru gittiği görülmektedir.

- Denetim yetkisinin kullanılması ortaklık yönetiminin denetimi ve ortaklık hesaplarının denetimi gibi iki farklı konuda gerçekleşmekte ve bu her iki denetim biçimine ilişkin olarak farklı özelliklerde iki ayrı denetim organına yer verilmiş bulunmaktadır.

- Ortaklık hesaplarının denetimi her iki sistem bakımından da önem kazanmakta; bu konuda, çeşitli özelliklere sahip, mesleki ve ahlâki kurallara bağlı, kamu kurumu niteliğindeki meslek örgütleri içinde bir araya gelmiş,bağımsız meslek mensuplarından oluşan "hesap uzmanlığı" mesleği ön plana çıkmaktadır.

Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R

- ABADAN Yavuz : Hukuk Felsefesi Dersleri,
Ankara, 1954.
- AKGÜÇ Öztin : Finansal Yönetim, İstanbul,
1976.
- AKGÜÇ Öztin : Mali Tablolar Analizi, Gözden
geçirilmiş ve genişletilmiş 5.
baskı, İst.Ünv.İşl.Fak.Muh.Ens.
Yay.No.39, İstanbul, 1981.
- AKTUĞLU Mehmet Ali : Denetleme ve Revizyon, Ege.Ünv.
İkt.ve Tic.BilbFak.Yay.No.64/32,
İzmir, 1973.
- ANSAY Tuğrul : Cağdaş Anonim Şirketlerin Sorun-
ları ve Türk Anonim Şirketleri,
Ankara, 1971.
- ANSAY Tuğrul : Anonim Şirketler Hukuku, Altıncı
baskı, Ankara, 1982.
- ANSAY Tuğrul : Yargıtay Uygulamasında Anonim
Şirketler Hukuku, Ankara, 1981.

- ANSAY Tuğrul : "Anonim Şirketlerin Murakabesi Yolları", BATİDER, C.I, sa.1 (Ocak 1961).
- ANSAY Tuğrul : "Anonim Şirketlerin Ehliyeti, İdare Meclisinin İbrası, İdare Meclisi Aleyhine Mesuliyet Davası ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı", BATİDER, C.III, sa.3 (Mart 1966).
- ANSAY Tuğrul : "Anonim Şirketler Hukukunda Reform", Birinci Türk Hukuk Kongresine Sunulan Tebliğler, Türkiye Barolar Birliği Yay.No.2, Ankara, 1972.
- ARKAN Sabih : Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No.121, Ankara, 1976.
- ARKUN Osman Fikret : İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İkinci baskı, İTİA.Nihat Sayar Yay. ve Yar.Vak.Yay.No.317/550, İstanbul, 1980.
- ARKUN Osman Fikret : "Mali Durum Raporları ve Bilânço", Bilânço ve Kâr-Zarar, Türkiye Muh. Uz.Der.Yay.No.1, 1970.
- ARSLANLI Halil : Anonim Şirketler I Umumi Hükümler, C.I, İstanbul, 1959.
- ARSLANLI Halil : Anonim Şirketler, C.II-III, İstanbul, 1960.

- AŞKUN İnal Cem : Organizasyon Ders Notları,
Eskişehir, 1974.
- AŞKUN İnal Cem : "Türkiye'de İşletmecilik Öğretimi
ve Eskişehir İktisadi ve Ticari
İlimler Akademisindeki Gelişmeler",
ESADER, 50. Yıl Özel Sayısı, Ekim
1973.
- AŞKUN İnal Cem : "Atatürk İlkeleri Işığında Ekonomik
Kamu Düzenimiz", Ekonomik-Hukuk
Kongresi'ne Sunulan Tebliğler,
Ankara, 1975.
- ATAN Turhan : Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim
Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının
Hukuki Mesuliyeti, Ban.ve Tic.Huk.
Arş.Ens.Yay.No.66, Ankara, ?
- ATLI Mustafa Sırrı/
ÇEVİK Orhan Nuri : Mevzuatımızda Defter ve Belgeler,
Ankara, ?
- AYSAN Mustafa A. : Muhasebede Denetleme İlkeleri ve
Türkiye'deki Uygulamalar, İstanbul,
1971.
- AYSAN Mustafa : "Ekonomik Denetim Düzeni", Ekonomik
-Hukuk Kongresine Sunulan Tebliğler,
Ankara, 1975.
- AYTAÇ Zühtü : Anonim Ortaklıklarda İbra, Ban.ve
Tic.Huk.Arş.Ens.,ay.No.142, Ankara,
1982.

- BAYKALCIOĞLU Saolık : "Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Kuruluşların İşlem ve Hesaplarının Denetiminde Gözönünde Bulundurulacak Muhasebe Standartları", Sermaye Piyasası ve Denetim Sempozyumu, EİTİA. Muh.Arş.ve Uyg.Ens., Eskişehir, 12 Haziran 1982.
- BERR Claude J. : "La Place de la Notion de Contrôle en Droit des Sociétés", Droit des Sociétés I Melanges en L'Honneur de Daniel Bastian, Paris, 1974.
- BİLGİŞİN Ali : Ticaret Şirketlerinde Mürakabe Prensipleri, Ankara, 1937.
- BİRSEL Mahmut T. : Anonim Şirketler Hukukunda Kâr Kavramı, İzmir, 1973.
- BİRSEL Mahmut T. : Yargıtay Kararları Işığında Şirket Kârı Konusunda Anonim Şirket İle Pay Sahibi Arasındaki Menfaat Catışması, Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens. Yay.No.93, Ankara, 1971.
- BÜKER Semih : "Türkiye'de Sermaye Piyasasının Gelişime Nedenleri", ESADER, 50. Yıl Özel Sayısı, Ekim 1973.
- CANU Paul Le : La Société Anonyme à Directoire, Paris, 1979.

- CARRARD François : Les Experts-Comptables Sociétés Fiduciaires et Syndicats de Revision Selon L'article 723 CO, Lausanne, 1964.
- CEMALCILAR İlhan/BAYAR Doğan/AŞKUN İnal C./ÖZ-ALP Şan : İşletmecilik Bilgisi, Ankara, 1975.
- CEMALCILAR Özgül : Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, EİTİA.Yay.No.102, Ankara, 1976.
- CEMALCILAR Özgül : Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve Uygulama, Ankara, 1977.
- CEMALCILAR İlhan : İşletme Bütçeleri, E.İ.T.İ.A.Yay. No.24/2, İstanbul, 1965.
- CHARTIER Yves : La Gestion et le Contrôle des Sociétés Anonymes dans la Jurisprudence, Paris, 1978.
- CHASSERY Heru'e : "Les Attributions du Conseil de Surveillance", Revue Trimestrielle de Droit Commercial, 29 e année, No.3 (Juillet-Septembre, 1976).
- CONTİN Raphael : Le Contrôle de la Gestion des Sociétés Anonymes, Paris, 1975.
- COTTE Yves (Çev. ÖÇAL Akar) : "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Hesapların Kanuni Denetiminin Ahenkleştirilmesi", Avrupa Ekonomik Topluluğu Üzerine Çeviriler IV, EİTİA Yay.No.140/86, Av.Ek.Top.Ens.Yay.No. 10, Eskişehir, 1975.

- CRUEGE Marie-Daniele, : "La Dualité Des Organes de Contrôle Dans Les Sociétés Anonymes A Directoire,, Revue des Sociétés Journal des Sociétés, 93, année, No.3, (Juillet-Septembre 1975) .
- ÇAKICI Latif : "Kâr Ortaklığı Belgesi:KOB", Milliyet, 13 Mayıs 1982.
- ÇAMOĞLU Ersin : Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No.98, İstanbul, 1972.
- ÇEVİK Orhan : Anonim Sirketler, Ankara, 1979.
- ÇEVİK Orhan/AZİK Kenan : Anonim Sirketler Hukuku ve Uygulaması, Ankara, 1971.
- ÇÖLBAŞI Nail : "İşletme Sevk ve İdaresi Açısından Bütçe Yolu İle Kontrol Tekniği", Sevk ve İdare Dergisi, Yıl.10, sa.80 (Nisan 1975) .
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh : Yıllık Rapor ve Yatırım Analizi, EİTİA. Yay.No.92/51, Ankara, 1971.
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh : Muhasebe Denetimi, EİTİA, Yay.No. 202/131, Eskişehir, 1978.
- DEMİRKAN Uçar : Sermaye Piyasaları ve Türkiye'de Uygulamaları, Mal.Bak.Tet.Kum.Yay. No.1981/229, Ankara, 1981.

- DESSEMOTET François : "La Revision du Droit Suisse de Sociétés Anonymes", Revue des Sociétés, Année:95, No.3, Juillet-Septembre 1977.
- DEVELİOĞLU Ferit : Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat, Ankara 1980
- DİRİMEKİN Tuğrul : Muhasebe Denetim Raporları, Bursa İTİA. İşl.Fak.Yay.No.8, Bursa 1981.
- DİRİMEKİN , Tuğrul : Muhasebe'de İç Kontrol İlkeleri, Bursa İTİA. İşl.Fak.Yay.No.3, Bursa, 1981.
- DJIAN Yves : Le Contrôle de la Direction des Sociétés Anonymes Dans Les Pays du Marche Commun, Paris, 1965.
- DOĞANAY İsmail : Türk Ticaret Kanunu Şerhi, C.II, Ankara 1974.
- DOĞANAY İsmail : " Türk Ticaret Kanununun Ticari Defterlerle ilgili Hükümleri Üzerinde Bir İnceleme", BATIDER, C.VI, sa.1 (Temmuz 1971),
- DOĞAN Mehmet : Büyük Türkçe Sözlük Birinci Baskı, Ankara, 1981.
- DOMANIÇ Hayri : Anonim Şirketler, İstanbul, 1978.
- DOMANIÇ, Hayri : " Sermaye Piyasası İçin Yeni Tasarı", Ankara Ticaret Odası Dergisi, Sa.11 (Kasım 1971).
- DUPOUY Claude : Precis de Droit Commercial, Tome 2, 2^{ème} édition, Paris 1978.
- ELBİR Halid Kemal : Gerekçeli-Notlu Sistematik Türk Ticaret Kanunu, İlaveli 2.bası, İstanbul 1958.

- URKURAL Kinan : Muhasebe Organizasyonu, İstanbul 1979.
- FEUILLET Pierre : La Pratique du Commissariat aux Comptes, 2. em edition, Paris , 1969.
- FEUILLET Pierre : " Le Projet de Huitieme Directive de la Commission des Communautés Européennes et le Commissariat aux Comptes", Revue des Sociétés Journal des Sociétés, 1979. e année No.1 (Janvier Mars, 1979).
- FLURY Hermann
(Çev:KEŞKİNOĞLU Suat : Muhasebe ve Bilânço Kontrolu (İsviçre Tekniğine ve Hukukuna Göre), İstanbul 1951.
- FREDERICO Baron Louis : Precis De Droit Commercial, Bruxelles, 1970.
- GAZALİ (Çev:MEYAN
A.Faruk) : Kimya-yı Saadet, C.I-II, 8. baskı, İstanbul, 1975.
- GLENN A. welsch
(Çev.YAMAN Erdal ve di-
ğerleri) : İşletme Bütçeleri Kâr-Plânlaması ve Kontrolu, Ankara 1978.
- GÖKTÜRK Hüseyin Avni : Türk Medeni Hukuku, Dördüncü Kitap, Ankara, 1949.
- GÖNENLİ Attila : İşletmelerde Finansal Yönetim, İstanbul , 1976.
- GÖNENLİ Attila : Finansal Tablolar Analiz ve Yorum, 2. Baskı, İstanbul, 1979.

ANONİM DROİT

- GUHL Theo : Le Nouveau Droit des Sociétés Anon-
yμες et Coopératives, Zurich.
- GUHL Theo
(Çev.ÖZAL Akar) : "Anonim Şirketlerde Denetleme", BA-
TIDER, C.VI, Sa.4, (Aralık 1972).
- GUYON Yves/COQUEREAU
Georges, : Le Commissariat aux Comptes Aspects
Juridique et Technique, Paris, 1971.
- GÜLSÜN İlhan(Der.) : Milli Güvenlik Konseyince Kabul
Edilen Kanunlar, Yavınlanan Bildiri
ve Kararlar ile Önemli Mevzuat, C.IV,
Ankara 1981.
- GÜNDÜZ Nihat : Kalkınma İçin Sistemci Denetim, An-
kara , 1974.
- GÜRBÜZ Hasan : Muhasebe Denetimi-I Genel Esaslar,
İstanbul İ.T.İ.A.Tic.Bil.Fak.Yay.No.
21, İstanbul, 1982.
- GÜREDİN Ersin : "İşletmelerde Denetim Fonksiyonu",
İst.Ünv.İşl.Fak.Der., c.III, sa.1.
(Nisan 1974).
- GÜREDİN Ersin : "Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi ola-
rak Denetim Sürecinin Olugumu,, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl.3, sa.9
(Ağustos 1977).
- GÜREDİN Ersin : "Denetim İlkeleri", Muhasebe Enstitüsü
Dergisi, Yıl: 3, sa.7 (Şubat 1977).

- GÜREDİN Ersin : "Uygunluk Denetimi Olarak Kasa Denetimi ve Sabit Miktarlı Kasa Sistemi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:3, sa.10(Kasım 1977).
- HACIKAMİLOĞLU Mustafa : Uygulamalı-İctihatlı Ticaret Şirketleri, İlaveli 3.baskı, İstanbul,1982.
- HAMIAUT Marcel : La Reforme des Sociétés Commerciales, C.II, Paris, 1966.
- HEMARD Jean
TERRE François
MABİLAT Pierre : Sociétés Commerciales, C.I, Paris,1972.
- HEMARD Jean
TERRE François
MABİLAT Pierre : Sociétés Commerciales, C.II, Paris,1974.
- HİÇŞAŞMAZ Mazhar : "Fransa'da Serbest Hesap Uzmanlığı Müessesesine Toplu Bir Bakış", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C.X, sa.1(Mart 1955).
- HİÇŞAŞMAZ Mazhar : "Muhasebe Tekniği Bakımından Ticaret Kanunu Hükümlerinin Tahlili", Ticaret ve Banka Hukuku Haftası(27 Nisan-3 Mayıs 1959), Banka ve Tic.Huk.Arş. Ens.Yay.No:15, Ankara, 1960.
- HİÇŞAŞMAZ Mazhar : "Bilançoların Tasdiki Bakamından Anonim Şirket Murakıpları ile Muhasebe Uzmanlarının Görevleri Arasında Bir Karşılaştırma,, Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı ve Gerekli Yasal Tedbirler, Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens.Yay.No.134, Ankara, 1979.

- HIRSCH Alain : L'Organe de Contrôle Dans La Société Anonyme, Genev, 1965.
- HIRSCH Ernst E. : İktisadi Müesseselerde Tetkik, Teftis ve Murakabe, Ankara, 1943.
- HİRŞ E. : Notlu Ticaret Kanunu, İstanbul, 1946.
- HİRŞ E. : Ticaret Hukuku, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, İstanbul, 1948.
- HOLMES Arthur W
OVERMYER Wayne S.
(Çev.GÖKTÜRK Oğuz) : Muhasebe Denetimi, Bilimsel Yayınlar Derneği Yay.No.5, Ankara, 1975.
- İMREGÜN Oğuz : Anonim Ortaklıklar, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, İstanbul, 1974.
- İMREGÜN Oğuz : "Anonim Şirketlerde Münferit Pay Sahibinin Umumi Heyet Kararları Aleyhine İptal Davası Açma Hakkı", BATİDER, C.I. sa.2(Mayıs 1961).
- İMREGÜN Oğuz : "Anonim Şirketlerde Münferit Pay Sahibinin Umumi Heyet Kararları Aleyhine İptal Davası Açma Hakkı", BATİDER, C.I, sa.2(Mayıs 1961).
- İMREGÜN Oğuz : "Anonim Şirketlerde Azınlığın Hima-yesi", III üncü Ticaret ve Banka Hukuku Haftası, Ban.ve Tic.Huk.Arş.Ens. Yay.No:49, Ankara, 1964.

Institut Francais Des
Experts Comptabler
(İFEC)

- : "La Responsabilite'Dans Les Mission D'établis Sement et de Révision Des Comptes", Etudes Sur la Responsabilite' de L'expert Comptable, 8 e.Congres National de L'Institut Francais des Experts Comptable, Nice, 1 er au 4 Juillet 1976.

İSAAC Alfred
(Çev.ÇERNİS Volf)

- : İşletmelerde Revizyon ve Kontrol, İstanbul, 1944.

İZ Mahir

- : Tasavvuf, 1.Baskı, İstanbul, 1969.

JURA EUROPAE

- : Droit des Sociétés, C.I, Paris, 1966.

KABİVALİOĞLU Halûk A.

- : "Türk Hukukunda ve Mukayeseli Hukukta Finansal Bilgi Alma Hakkı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:6, sa.21-22 (Ağustos-Kasım 1980).

KANAT Zülküf

- : Defter Tutma, Ankara. 1981.

KARA İmdat

- : Yöneylem Arastırmasının Yöntembilimi, EİTİA.Yay.No.215/139, Eskişehir, 1979.

KARAYALÇIN Yaşar

- : Ticaret Hukuku Dersleri, Ankara, 1957.

KARAYALÇIN Yaşar

- : Ticaret Hukuku II Şirketler Hukuku, İkinci Baskı, Ankara, 1973.

KARAYALÇIN Yaşar

- : Bilânço Hukuku, Ban.ve Tic.Huk.Arg.Ens. Yay.No.133, Ankara, 1979.

- KUNTER, Nurullah : Ceza Muhakemesi Hukuku, Yenileştiril-
miş ve Geliştirilmiş 3.Baskı, İstan-
bul, 1967.
- KUŞDEMİROĞLU Ahmet
Edip : "Anonim Ortaklıklarda Denetim Organ-
ları", İstanbul Ticaret Odası Mecmu-
ası, sa.7-9, 1975.
- KUŞEYRİ Abdülkerim
(Haz. ULUDAĞ Süleyman) : Tasavvuf İlmine Dair Kuşeyri Risale
si, İstanbul, 1978.
- LASERRE Claude : Le Contrôle de la Gestion L'Examen
de la Situation dans les Sociétés
du CO, Lausanne, 1954.
- LEFEBVRE Roger et
Jacques : Les Aspects Juridiques du Commissa-
riat aux Comptes, Paris, 1970.
- MEİGS Walter B. :
(Çev. KEPEKÇİ Celal) : "İç Denetimin Genişlemesi", ESADER,
C.IX, sa.1, (Ocak 1973).
- MİMAROĞLU Sait Kemal : Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Aza-
larının Hukuki Mesuliyeti, Ank.Ünv.Siy.
Bil.Fak.Yay.No. 232/241, Ankara, 1967.
- MİRİMOĞLU Sait Kemal : Ticaret Hukuku, C.I, Genişletilmiş 2.
Baskı, Ank.Ünv.Siy.Bil.Fak.Yay.No.295,
Ankara, 1970.
- MİRZA Suat : Sermaye Piyasası Türkiye'de Durumu
ve Muhtemel Gelişmesi, İstanbul, 1965.

- MOROĞLU Erdoğan : "Anonim Ortaklıkta Özel Denetçi", İst. Üniv.Huk.Fak.Mec. (Ord.Prof.Dr.Ernst E. HIRSCH'e Armağan), C.XIII, Sa.1-4, (Özel Sayı 1976), İstanbul, 1977.
- O'DONNELL John L/
YÜKSEL Ali Sait : Para Bulma (Finansman) nin Secilmis Konuları, Ankara, 1970.
- OHARAH Oğuz : "Örgütlerde Denetim", Amme İdaresi Dergisi, C.10, sa.1 (Mart, 1977).
- ÖÇAL Akar : Anonim Şirketlerle İlgili Federal Mahkeme Kararları 1960-1970, Ban.ve Tic. Huk.Arş.Ens.Yay.No.105, Ankara, 1972.
- ÖÇAL Akar : Avrupa Tipi Ticaret Şirketleri Üzerine, EİTİA Yay. No.50, Avr.Ekn.Top.Ens.Yay.2, Ankara, 1968.
- ÖÇAL Akar : "Anonim Şirketlerde Mali Durum Bozulmasının Ortaya Çıkardığı Bazı Hukuki Sorunlar", ESADER, 50.Yıl Özel Sayısı, Ekim 1973).
- ÖÇAL Akar : "Avrupa Tipi Anonim Şirket İçin Öngörülen Denetleme Esasları", İktisat ve Maliye, C.VII, sa.8(Kasım 1970).
- ÖÇAL Akar : "Anonim Şirketlerle İlgili Federal Mahkeme Karar Özetleri 1940-1982", BATİDER, C.VII, sa.3(Haziran 1974).
- ÖÇAL Akar : "Anonim Şirketlerde İlk Denetçilerin Görev Süresi", ESADER, C.XII, sa.2 (Haziran 1976).

- ÖÇAL Akar : "Denetçilerin Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılması", ESADER, C.XIV. sa.1(Ocak-1978).
- ÖÇAL Akar : "Fransız Hukukunda Hesap Denetçilerinin Anonim Şirketlerin Denetlenmesindeki Rolü", Pratige du Commissariat aux Comptes, Paris, 1978.
- ÖÇAL Akar (Çev.) : "İsviçre'de ve İtalya'da Hesap Denetçilerinin Sorumluluğu", ESADER, C.XIV, sa.1(Ocak 1978).
- ÖRTEN Remzi : "Türk Ticaret Kanunun Muhasebe Açısından İncelenmesi", Ankara İTİA.Dergisi, C.9,sa.1-2, 1977.
- ÖZSUNAY Ergun : "AET'de Ortaklıklar Hukukunun Uyumlaştırılması Amacıyla Üzerinde Çalışmakta Olan Yönergeler", İktisat ve Maliye, C.XXVI,sa.10(Ocak 1980).
- ÖZSUNAY Ergun : "AET'de hukukların koordinasyonu, uyumlaştırılması, denkleştirilmesi ve topluluk hukukunun belirgin özellikleri", Birinci Avrupa Hukuk Haftası, İstanbul, 1979.
- ÖZÖN, Mustafa Nihat : Osmanlıca-Türkçe Sözlük, Genişletilmiş 4.Baskı, İstanbul, 1965.
- PAKALIN Mehmet Zeki : Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü, C.2, 2.Baskı, İstanbul, 1971.

- PEKER Alparslan : Yönetim Muhasebesi Genel Esaslar, C.I,
Genişletilmiş 2.Baskı, İstanbul, 1978.
- PEKİNER Kâmuran : İşletme Denetimi, İstanbul, 1975.
- PONTAVICE Emmanuel Du : "Le Principe de Non-Immixture des Com-
missaires aux Comptes dans la Gestion
é L' Epreuve des Faits", Revue Des So-
ciétés, 91 e année, No.4(Octobre-Dé-
cembre 1973).
- POROY Reha
TEKİNALP Ünal
ÇAMOĞLU Ersin : Ortaklıklar Hukuku, C.I,2.Baskı, İs-
tanbul, 1975.
- POROY Reha
TEKİNALP Ünal
ÇAMOĞLU Ersin : Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Göz-
den geçirilmiş 2.Baskı, İstanbul, 1982.
- POROY Reha
EREM Turgut S. : "Türkiye'de Sermaye Piyasasının Geliş-
mesi İçin Gerekli Hukuki Tedbirler",
Sermaye Piyasası Etüdü, Ankara, 1964.
- POROY Reha : Kıymetli Evrak Hukuku Esasları, Gözden
geçirilmiş 4.Baskı, İstanbul, 1971.
- ROBLOT Rene : Traite Elementaire Droit Commercial,
Huitieme edition, Paris, 1974.
- SALATO Genald
GHEZ Alain(Çev.BEYGO
Nusret
YALÇIN Cevdet : Muhasebelerin Denetimi, Ankara, 1974.

- Sermaye Piyasası Kurulu: "Standard Mali Tablo ve Raporlara İlişkin Esaslar", (R.G.13 Şubat 1983, sa.17958).
- SNOZZI Ermenegildo G. : Le Contrôle des Entreprises Commerciales en Allemagne et en Suisse, (Cahiers de L'Institut Français Des Experts Comptable, No.5), Paris, 1973.
- SNOZZI Ermenegildo G.
(Çev.ÖÇAL Akar), : "İsviçre'de Ticari İşletmelerin Denetimi", ESADER, C.XI.sa.1(Ocak 1975).
- SÜRMEİ Fevzi : Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması, EİTİA.Yay. No.198/128, Eskişehir, 1978.
- SÜRSAL Gökay : "İşletmelerde Kontrol Faaliyetleri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:2, sa.5(Ağustos 1976).
- STEIGER F.Von
(Çev.ÇAĞA Tahir) : İsviçre'de Anonim Şirketler Hukuku, İstanbul, 1968.
- ŞİMŞEK Edip : "Anonim Ortaklıklarının Kuruluştan Önce Yürütme ve Yargı Organları Tarafından Denetimi", Yargıtay Dergisi, C.2, sa.1, 1976.
- TANDOĞAN Halûk : "Anonim Şirketlerde Hissedarların Umumi Heyete İştirak ve Rey Haklarının Esas Mukavele ile Tahdidi", Ticaret ve Banka Hukuku Haftası(27 Nisan-3 Mayıs 1959), Ban. ve Tic.Huk.Arş. Ens.Yay. No:15, Ankara, 1960.

TEKİNALP Ünal/
ÇAMOĞLU Ersin

- : Acıklamalı ve Notlu ve Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu, Gözden geçirilmiş 2.Baskı, İstanbul, 1969.

TEKİNALP Ünal

- : Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Yönetime Katılma Sorunları, İstanbul, 1979.

TEKİNALP Ünal

- : Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akceleri, 2.Baskı, İstanbul, 1979.

TEKİNALP Ünal

- : "Yeni Alman Paylar Kanunu Tasarısının Getirdikleri", BATİDER, C.III,sa.1 (Mart 1965).

TEKİNALP Ünal

- : "Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, C.8,sa.5 (Mayıs 1971).

TEKİNALP Ünal

- : "Anonim Ortaklıklar Hukukunda Yeni Gelişmeler, Araştırmalar, Öneriler", İktisat ve Maliye, C.XVIII.sa.1 (Nisan 1971).

TEKİNALP Ünal

- : "Ticaret Ortaklıklarında Tasfiye Gayesinin Anlamı", İktisat ve Maliye, C.XXI,sa.1(Nisan 1974).

TEKİNALP Ünal

- : "Hakların En Az Zarar Verecek Şekilde Kullanılması İlkesi", İktisat ve Maliye, C.XXVI,se.2(Mayıs 1979).

- TEKİNALP Ünal : "Azlığın İstemi Üzerine Denetçilerin Gündeme Madde Koyma Hakları Varmıdır?," "İktisat ve Maliye, C.XXV,sa.2 (Mayıs 1978).
- TEKİNALP Ünal : "İşletme İlgililerinin Finansal Bilgi Elde Etme Hakkı,, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 13. Türkiye Muhasebe Kongresi Özel Sayı, Yıl:6,sa.21-22 (Ağustos-Kasım 1980).
- TENKER Nejat : Sirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerinin Önemi, (Doçentlik Tezi), Ankara, 1979.
- TENKER Nejat : "Türkiye'de Anonim Ortaklıkların Denetimi ve Sermaye Piyasası Kuruluna Karşı Yükümlülükleri", (Tebliğ), Sermaye Piyasası ve Denetim Sempozyumu, Eskişehir İTİA.Muh.Arş.ve Uyg. Ens.,12 Haziran 1982.
- TEKİL Fehiman : Sirketler Hukuku Anonim Sirketler, C.II, İkinci Baskı , İstanbul, 1978..
- TEOMAN Ömer : "Anonim Ortaklıkta Denetçiler Genel Kurulu Tek Başlarına Toplantıya Çağırabilirler mi?," İktisat ve Maliye C.XXVI,sa.1,Nisan,1979.
- TEOMAN Ömer(Çev.) : "Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sorumluluklarına İlişkin 23 Eylül 1980 Tarihli bir İsviçre Federal Mahkemesi Kararı", İktisat ve Maliye, C.XXIII, sa.2 (Mayıs 1981).

- TEOMAN Ömer : "Hisse Senedi ile İlgili Düzenleme Ne Getiriyor, Milliyet Gazetesi, 8 Temmuz 1983.
- TOSUN Kemal : İşletme Yönetimi, İstanbul Üniv.Yay. No.1989, İşl.Fak.Yay.No.36,C.I, İstanbul, 1974.
- TUNCAY Yılmaz : "Anonim Şirketlerde Hususi Murakıp Tayini", İstanbul Barosu Dergisi, Yıl:48,sa.11-12, 1974.
- Türk Dil Kurumu : Türkçe Sözlük, Gözden geçirilmiş 6. ncı baskı, TDK.Yay.No.403, Ankara, 1974.
- ULUSOY Yılmaz : Mukayeseli Sermaye Şirketleri, Ankara, 1974.
- ULUSOY Yılmaz : Sermaye Piyasası Kanunu Yorum ve Açıklaması, Ankara, 1981.
- ULUSOY Yılmaz : Ticari Defterler ve Ticari Belgeler, Ankara, 1981.
- ÜNALAN Sedat/
ÇALDAĞ Yurdakul/
TENKER Nejat/
SAYARI Mehmet : Envanter Bilanço, Ankara, 1977.
- YAVAŞ Mustafa : "Kâr Ortaklığı Belgesi:KOB", Vergi Sorunları, C.III, 1982.

YENAL Oktay/
 POROY Reha/
 EREM Turgut S./
 EROĞUZ Özhan

YÜZER Ali Fuat

- : Sermaye Piyasası Etüdü, Ankara, 1964.
- : İşletme Yönetiminde Kâr Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım. EİTİA.Yay. No.236/157, Eskişehir, 1981.
- : Codes Allemands-Code Civil et Code de Commerce, Editions Jupiter, Paris, 1967.
- : Code de Commerce, Dalloz, Paris, 1977-1978.
- : Code Civile et Code des Obligations, 8 e édition, Payot, Laus Sane, 1957.
- : Dictionnaire du Français Contem Porain (DFC), Larousse, Paris, 1971.
- : Muhasebe Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası, Türkiye Muh.Uz.Der.Yay.No.4, İstanbul, 1975.
- : Proposition d'un Statut des Sociétés Anonymes Européennes, Supple'ment au Bulletin 8/1970 des Communautés Européennes, Bruxelles, 1970.
- : Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Seri: IV, sa.1, R.G:26 Şubat 1982, sa.17617.
- : Statut des Sociétés Anonymes Européennes, Bulletin des Communautés Européennes (Supplément 4/75).
- : I.Türk İşletmecilik Kongresi, Eskişehir, 1974.

- KARAYALÇIN Yaşar : "Anonim Şirketler Hukukunun Birleştirilmesi ve Sınırları", BATİDER, C.VIII, sa.1(Haziran 1975).
- KARAYALÇIN Yaşar : "Anonim Şirketler Hukukunun Birleştirilmesi ve Sınırları", BATİDER, C.VIII, sa.1(Haziran 1975).
- KARAYALÇIN Yaşar : "Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Kanun Yolu ile Düzenlenmesinde Tartışmalı Olan Hususlar Niçin ve Nasıl Giderilebilir?", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı ve Gerekli Yasal Tedbirler, Ankara, 1979, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını No:134.
- KEPEKÇİ Celâl : İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, EİTİA.Yay.No.251/171, Eskişehir, 1982.
- KEPEKÇİ Celâl : Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü, Anadolu Üniv.Yay.No.6, İkt. ve İdr.Bil.Fak.Yay.No.2, Eskişehir, 1983.
- KOÇ-YALKIN Yüksel : Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, Türkiye ve Ort.Dağ.Amm.İdr.Ens.Yay.No.166, Ankara, 1977.
- KOTAR Erhan : "Muhasebe mesleğinin icrasında muhasebecinin uymak zorunda olduğu ilkeler", II.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitimi Derneği Yay.No.1, İzmir, 1981.
- KOVARİK Mirosław : "L'Inde pendance Des Controleurs de Sociétés en Droit Suisse", Revue Des Sociétés Journal Des Sociétés, 96 e année, No.2(Avril-Juin 1978).

ANONİM ORTAKLIKLARIN VE ARACI KURUMLARIN
DÜZENLEYECEKLERİ YILLIK DENETLEME KURULU
VEYA DENETÇİ RAPORU ÖRNEĞİ

.....A.Ş. Genel Kurul'una

- | | |
|--|--|
| <p>- Ortaklığın</p> <p>- Denetçi veya denetçilerin adı ve görev süreleri, ortak olup olmadıkları :</p> <p>- Katılınan Yönetim Kurulu ve yapılan Denetleme Kurulu toplantıları sayısı :</p> <p>- Ortaklık hesapları, defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemenin kapsamı, hangi tarihlerde inceleme yapıldığı ve varılan sonuç:</p> <p>- Türk Ticaret Kanununun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 3 numaralı bendi gereğince ortaklık veznesinde yapılan sayımların sayısı ve sonuçları :</p> <p>- Türk Ticaret Kanununun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 4 numaralı bendi gereğince yapılan inceleme tarihleri ve sonuçları :</p> <p>- İntikal eden şikayet ve yolsuzluklar ve bunlar hakkında yapılan işlemler :</p> | <p>Unvanı :</p> <p>Merkezi :</p> <p>Sermayesi :</p> <p>Faaliyet Konusu :</p> |
|--|--|

.....Anonim Ortaklığın,/...../198...../...../198... dönemi hesap ve işlemlerini Türk Ticaret Kanunu, ortaklığın esas sözleşmesi ve diğer mevzuat ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına göre incelemiş bulunmaktayım (bulunmaktayız).

EK V

Görüşüne (Görüşümüze göre içeriğini benimsediğim (benimsediğimiz) ekli .../.../198. tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilanço ortaklığın anılan tarihteki gerçek mali durumunu; .../.../198. .../.../198.dönemine ait kâr-zarar tablosu anılan döneme ait gerçek faaliyet sonuçlarını yansıtmakta ve kârın dağıtımını önerisi yasalara ve ortaklık esas sözleşmesine uygun bulunmaktadır.

Bilançonun ve kâr-zarar cetvelinin onaylanmasını ve Yönetim Kurulu'nun aklanmasını oylarınıza arz ederim (arz ederiz).

Denetçi (Denetleme Kurulu)

NOTLAR: 1 - Yukarıda öngörülen metin, şekli ve bütünlüğü bozulmaksızın ilân edilir.

2- Yönetim kurulunun aklanmaması istendiği takdirde, yukarıdaki metnin son iki paragrafı yerine bilançonun ve kâr-zarar cetvelinin onaylanmamasına, yönetim kurulunun aklanmamasına ve yapılacak hukuki işlem konusunda karar alınıp alınmamasına ilişkin denetçi veya denetleme kurulu önerisi özet gerekçesiyle yazılır.

3- Denetçi veya denetleme kurulu tarafından hazırlanan rapora, varsa eleştiri, dilek ve aklanmama gerekçelerini içeren ayrıntılı bir metin eklenebilir. Bu ek metnin ilânı zorunlu değildir.