

Anonim Şirketlerde Denetim

Anonim şirketlerin dış denetiminde, TK'nın yürürlüğünden sonra yapılan değişikliklerle ikili bir sistem/ayırım doğmuştur. Bakanlar Kurulunun 2018/11597 s.lı Kararında¹ (TK 397/4 ile daha önceden Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 02.07.2018 tarihli 700 s.lı KHK'nın 192 inci maddesiyle Cumhurbaşkanına verilmiştir. Ancak bu tarih sonrasında yeni bir karar çıkmamış olup 2018/11597 s.lı Karar, halen yürürlüktedir.) yer alan şartları taşıyan anonim şirketler "bağımsız denetim" (Denetlenen ile organlık bağı olmayan, tarafsız, uzman olan, üzerinde kamu gözetimi olan, denetim sonucunu kesin bir raporla açıklayan denetim)sistemine tâbidir. Bu Kararda anılan şartları taşımayan anonim şirketlerin denetimi ise TK 397/5 uyarınca Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelik hükümlerine tâbi olacaktır². Aşağıdaki tabloda, TK ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetimin esasları aktarılmıştır.

Hangi anonim şirketler bağımsız denetime tâbidir?	
<p>Bakanlar Kurulu Kararı (=Karar) m. 3/1 uyarınca, aşağıda sayılan ölçütlerden en az ikisini -tek başına veya bağlı şirketleri ve iştirakleriyle birlikte-, <u>arka arkaya iki hesap döneminde</u> aşan/sağlayan anonim şirketler, takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tâbi olur:</p> <p>1) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler:</p> <p>i) Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası. ii) Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası. iii) Çalışan sayısı 50 kişi.</p> <p>2) Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler:</p> <p>i) Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası. ii) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası. iii) Çalışan sayısı 125 kişi.</p> <p>3) (1) ve (2) numarada belirtilen hallerin dışında kalan şirketler için eşik değerler:</p> <p>i) Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası. ii) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası. iii) Çalışan sayısı 175 kişi.</p> <p>Bağımsız denetime tâbi olan bir anonim şirket; yukarıdaki ölçütlerden en az ikisinde öngörülen sınırların</p> <p>1. <i>ihtimal</i>: Arka arkaya iki hesap dönemi altında kalırsa, 2. <i>ihtimal</i>: Bir hesap döneminde %20 veya daha fazla altında kalırsa takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.</p> <p>[Karara ekli (II) sayılı listede gösterilen şirketlerin (örnek kabilinden: Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan şirketler, sermayesinin en az %25'ini kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, vakıflara, derneklere, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler gibi) bağımsız denetime tâbi olmaları bakımından her bir grup için ayrı kriterlerin sağlanması aranmıştır]</p>	<p>Doğrudan Bağımsız Denetime Tâbi Olan Anonim Şirketler: Karara ekli (I) sayılı listede gösterilen şirketler.</p> <p>Örnek olarak: SerPK uyarınca SPK'nin düzenleme ve denetimine tâbi şirketlerden portföy yönetim şirketleri, varlık kiralama şirketleri, yatırım, kolektif yatırım, ipotek finansmanı, merkezi takas, veri depolama, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları ile sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler; 541 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nin düzenleme ve denetimine tâbi şirketlerden, bankalar, finansal holding, finansal kiralama, faktöring, finansman ve varlık yönetim şirketleri ile derecelendirme kuruluşları; 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.</p>
<p>Denetçinin Nitelikleri (1+2 birlikte)</p>	<p>1) Uzmanlığa İlişkin Nitelikler: 3568 s.lı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşımak ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilmiş [bkz. Bağımsız Denetim Yönetmeliği (=BDY)] 13 ilâ 15) a) kişi veya b) ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi (bkz. TK 124/2) olmak (TK 400/1).</p>

¹ 2018/11597 s.lı Karar, 6. Maddesi uyarınca "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"ın yürürlüğe konulması hakkındaki 19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmıştır.

² Bu hususa ilişkin bir yönetmelik bugüne kadar çıkarılmamış; bu durum da anılan anonim şirketlerin denetim kapsamı dışında kalmasına yol açmıştır. Esasen TK'nın ilk halinde tüm şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştu. 6335 sayılı Kanun ile, kurulan bu sistem değiştirildi; bunun neticesinde yukarıda sözü edilen Cumhurbaşkanına Kararına uyan ve sayıları yaklaşık 5000'i bulan AŞ ve limited şirketler bağımsız denetim kapsamına girerken, diğerleri denetimsiz kalmıştır. Bu kez denetlenmeyen AŞ ve Limited şirketlerin denetimi 6455 sayılı Kanun ile TK m. 397 hükmüne eklenen 5 nci fıkrâ hükümleri ile giderilmek istenmiştir (6455 s. K/m. 80, Yürürlük 11.04.2013). Söz konusu düzenlemeyle birlikte anonim şirketler esasen iki gruba ayrılmıştır. Birinci grupta, Cumhurbaşkanınca belirlenen ölçütleri taşımaları nedeniyle TK m. 397/ f.4 uyarınca bağımsız denetime tabi olan anonim şirketler, ikinci grupta ise Cumhurbaşkanınca belirlenen ölçütleri sağlayamamaları nedeniyle TK m. 397/f.5 hükmüne tabi olan anonim şirketler yer almaktadır. TK m. 397/f.5 hükmünde öngörülen yönetmeliğin bugüne kadar çıkarılmaması bir yandan denetimi fiilen yapılamayan şirketler ortaya çıkarmakta, diğer yandan da beraberinde bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirket genel kurullarınca, KGK tarafından yetkilendirilen kişilerin denetçi olarak seçilip seçilemeyeceği tartışmalarını gündeme getirmektedir.

	<p>2) Bağımsızlık ve Tarafsızlığa İlişkin Nitelikler: Yukarıdaki uzmanlığa sahip kişi / sermaye şirketi veya şirketin ortaklarından biri, bunların yanında çalışan veya bu cümlede anılanların mesleği birlikte yaptıkları kişi/kişiler denetimi yapılacak şirkette pay sahibi, yönetici, çalışan, danışman (vergi danışmanlığı ve denetçiliği hariç) vb. herhangi bir sıfatı haiz olmamalı, şirketle “denetçi” sıfatı dışında bir bağlantısı bulunmamalıdır (aranan niteliklere ilişkin ayrıntılı bir liste için bkz. TK 400/1, BDY 22)</p> <p><i>Bir önceki hesap döneminde denetçilik yapmış kişi aynı şirkete yeniden denetçi olarak seçilebilir/atanabilir. Ancak, TK 400/2 uyarınca on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen kişi üç yıl geçmedikçe yeniden denetçi olarak seçilemez/atanamaz.</i></p>
Denetçi ne zamana kadar seçilmiştir?	Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden denetçinin seçilmesi gerekir (TK 399/1, c. 2). Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilmemişse mahkeme kararı ile denetçi atanabilir (bkz. aşağıda “Mahkeme”)
Denetçinin Seçilmesi, Atanması	<p>Kural: Denetçiyi genel kurul (=GK) seçer (TK 399/1, 408/2-(c); TSY 108/1). Genel kurul, her faaliyet yılı için denetçi seçer / mevcut denetçiyi - nitelikleri taşımaya devam ediyorsa - yeniden görevlendirir. Şayet yeni faaliyet döneminde denetçi seçilmemiş ve önceki dönemde seçilen denetçi görevine devam etmişse, hazırladığı raporlar yok hükmündedir. Denetçinin seçiminden sonra yönetim kurulu (=YK) gecikmeksizin denetçiyle “denetim sözleşmesi” (tarafları=şirket-denetçi) yaparak TTSG ve -varsa- şirketin internet sitesinde ilan eder (TK 399/1, TSY 108/1).</p> <p>Denetçi seçimi için gerekli nisap: Olağan toplantı ve karar nisabı (TK 418).</p> <p>Denetçiyi Mahkemenin Ataması: Bazı durumlarda denetçinin mahkeme aracılığıyla atanması mümkündür (mahkemenin kararı kesindir). Mahkemeye başvuru bakımından a) yönetim kurulu, b) yönetim kurulunun her bir üyesi, c) her bir pay sahibi yetkilidir (TK 399/6; TSY 108/3). Yetkili mahkeme, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi’dir. Denetçinin mahkeme aracılığıyla atanabileceği durumlar şunlardır (TK 399/6): 1. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememesi, 2. Denetçinin, seçilmekle birlikte, görevi reddetmiş veya denetim sözleşmesini feshetmiş olması, 3. Görevlendirme kararının batıl veya iptal edilmiş olması, 4. Denetçinin kanuni bir sebeple veya diğer bir sebeple görevini yerine getirememesi (örn. denetçilik için gerekli nitelikleri yitirmesi), 5. Denetçinin görevini yapmasının engellenmesi</p> <p>YK’nin Denetçiyi Seçmesi: Denetçi, haklı sebeple ve özellikle kendisine karşı açılmış görevden alma davası dolayısıyla fesih ihbarında bulunduğu takdirde yönetim kurulu geçici bir denetçi seçer; fesih ihbarını GK’nin bilgisine, seçtiği denetçiyi de onayına sunar (TK 399/9; karş. TK 399/6 ve TK 363).</p> <p>YK’nin teklifi üzerinde TMSF’nin ilişkili olduğu Bakanca atanması: TK 399/6 c. 4 uyarınca Kayyımlik görevi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yürütülen şirketlerde faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememiş olması halinde denetçi, şirket yönetim kurulunun teklifi üzerine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun ilişkili olduğu Bakan tarafından atanır. Bakan bu yetkisini Fon Kuruluna devredebilir.</p>
Denetçinin Görevinin Sona Ermesi/Görevden Alınması	<p>Mahkeme Kararıyla: “Seçilmiş” denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi -özellikle denetçinin tarafsızlığından kuşku duyulması- durumunda (<i>dikkat: denetçinin sahip olması gereken nitelikleri taşımaması hali değil</i>), TK 399/4 uyarınca a) yönetim kurulunun veya b) azınlık pay sahiplerinin [genel kurulda denetçinin seçimine olumsuz oy kullanmış, olumsuz oyunu tutanağa geçirmiş olması ve seçimin yapıldığı GK toplantısından geriye doğru en az 3 aydan beri şirketin pay sahibi sıfatını taşıması şartlarıyla (TK 399/5)] istemi üzerine mahkeme, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek yeni bir denetçi atayabilir. Bu dava, denetçinin seçiminin TTSG’de ilanından itibaren 3 hafta içinde açılır (Denetçiye karşı görevden alma davası açılmış olması denetçi için denetim sözleşmesinin feshi için haklı sebep oluşturur).</p> <p>Denetçinin Sözleşmeyi Feshi: Denetçi denetim sözleşmesini ancak haklı bir sebep varsa (<i>görüş yazısının içeriğine ilişkin görüş ayrılıkları (bkz. TK 405) ile denetlemenin şirkette sınırlandırılmış olması -denetçinin görevini yapmaktan engellenmesi anlamına gelmemek kaydıyla- haklı sebep değildir</i>) veya kendine karşı görevden alma davası açılmışsa yazılı ve gerekçeli şekilde feshedebilir (TK 399/8; denetçi bir sermaye şirketi ise fesih ihbarı özel şekle tâbidir TK 18/3).</p> <p>GK’nin Denetçiyi Azli: TK 408/1- (c) uyarınca denetçinin azli GK’nin devredilmez yetkilerindedir.</p>
Denetimin Kapsamı	<p>Şirketin ve topluluğun finansal tablolarının -envanterin, muhasebenin, TMS’nin öngördüğü ölçüde iç denetimin, -varsa- riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin raporlarının (TK 378)- ve YK’nin yıllık faaliyet raporunun denetimi. Bunların TMS’ye, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygunluğu, şirketin ve topluluğun malvarlığı ve finansal durumuna uygunluğunu kapsar (denetimin usulü için bkz. TK 398/1-3).</p> <p>Kanun hükmü denetimin konusunu oldukça geniş tutmuştur (TK m. 403/f.1). Şirketin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının yanı sıra, bu tabloların doğru ve gerçeğe uygun olup olmadığının da tespitini öngörmektedir. Ancak kanun bu tespit işleminin usul ve esaslarını belirlememiştir. Denetçinin bir aykırılığa rastlaması hali müstesna, denetçiye her hangi bir aykırılığı arama görevi verilmemiştir (Yerindelik/Doğruluk ?). Bu nedenle uygulamada, denetim raporlarında sadece mali tabloların TMS’na uygun çıkarıldığı hususu yer almakta, bunların gerçeğe uygunluğu hususu hakkında görüş belirtilmemektedir. Kanaatimizce mali tabloların gerçeğe uygunluğunun nasıl tespit edileceğine ilişkin usul ve esasların kanunda belirlenerek, denetimin şirket</p>

³ 2018/1 s.lı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi uyarınca TMSF Cumhurbaşkanlığı ilgili kuruluşu haline gelmiştir.

	<p>paydaşlarına daha tatminkâr bir görüş takdim etmesi sağlanmalıdır.</p> <p>Denetçi, denetimi dürüst ve tarafsız şekilde gerçekleştirmek ve sır saklamakla - faaliyeti sırasında öğrendiği denetleme ile ilgili iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmamakla- yükümlüdür (TK 404). Denetçinin sır saklama yükümlülüğünü kasten veya ihmâl sonucu ihlali halinde şirkete karşı sorumludur; birden fazla zarar veren varsa müteselsilen sorumlu olurlar (TK 404/1; tazminat sınırları bakımından bkz. TK 404/2).</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Denetimin Sonucu: Denetçi Raporları ve Görüş Yazısı

<p>Denetimin sonucunda denetçi, üç rapor düzenler: 1. Yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında geçmiş yıl ile karşılaştırmalı olarak yalın bir dille finansal raporları konu alan bir rapor (TK 402/1), 2. YK'nin, şirketin/topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan değerlendirmelerinin, bunların finansal tablolar ile tutarlığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirildiği ikinci rapor (TK 402/2). 3. Riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi (TK 378) oluşturulmuşsa bu hususu, oluşturulmuşsa yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan üçüncü rapor (TK 398/4). Denetçi, denetim raporunu imzalayarak YK'ye sunar (TK 402/7) (Raporların içermesi gereken unsurlar için bkz. TK 4 ilâ 6).</p>

Denetim Raporunda Denetçi Görüşünü Açıklar (Görüş Yazıları=GY)

Olumlu GY	Sınırlandırılmış Olumlu GY	Görüş Vermekten Kaçınma	Olumsuz GY
<p>Denetim sonucunda herhangi bir hukuka aykırılık veya YK'nin sorumluluğunu gerektirir bir durumun tespit edilmediğini, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre şirketin/topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ve finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst şekilde yansıttığını belirtir [TK 403/1, BDY 30/2-(a)].</p>	<p>Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurulları tarafından düzeltilebilecek hukuka aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuçta etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilen -temelinde olumlu görüştür [TK 403/3, BDY 30/2-(b)].</p>	<p>Şirket defterlerinde, denetlemenin TK'ye uygun şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına imkân vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya denetlenecek hususların kapsamının şirket tarafından önemli ölçüde kısıtlanması hâlinde, -denetçi bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile- gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir (TK 403/4, BDY 30/2-ç). Görüş vermekten kaçınmak, olumsuz görüşle aynı sonucu doğurur.</p>	<p>Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği hallerde verilen görüştür [BDY 30/2-(c)].</p>
<p><u>Bu halde GK, kâr ve zararlar -doğrudan ya da dolaylı- bağlantılı kararlar alabilir.</u></p>	<p><u>Bu halde GK, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri karara bağlar (TK 403/5, son c.). Düzeltmeler yapılarak yılsonu finansal tabloların kabul edilmesi halinde, olumlu görüş sonucunda olduğu gibi GK kâr ve zararlar bağlantılı kararlar alabilir.</u></p>	<p><u>Bu hallerde görüş yazısı yöneticilerin sorumluluklarına emareddir. GK, finansal tablolara dayanarak kâr ve zararlar -doğrudan ya da dolaylı- bağlantılı kararlar alamaz. YK, olumsuz GY'nin teslimi tarihinden itibaren 4 iş günü içinde GK'yi toplantıya çağırır. GK yeni bir YK seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, GK eski YK üyelerini yeniden seçebilir. Yeni YK, 6 ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve TMS'ye uygun finansal tablolar hazırlatarak bunları denetleme raporuyla beraber GK'ye sunar. YK, mahkemeye başvurarak olumlu görüş yazısı verilmesi gerektiğinin karara bağlanmasını talep edebilir. Ancak mahkemeye başvurulması, olumsuz görüşün yukarıda aktardığımız hüküm ve sonuçlarının doğmasına engel olmaz -mahkemenin tedbir kararı vermesi hali saklıdır- (bkz. TK 403'e ait Gerekeç).</u></p>	

TK 403/6 hükmü uyarınca Terör örgütlerine aidiyeti, iltisakı veya irtibatı nedeniyle 5271 sayılı Kanunun 133'üncü maddesi uyarınca kayyım atanmasına karar verilen şirketlerde bu hükümler, kayyımın görevi devam ettiği müddetçe uygulanmaz.