

BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRMAK ZORUNDA OLAN ŞİRKETLER VE 6455 SAYILI KANUN İLE BU DENETİM KAPSAMI DIŞINDA KALAN ANONİM ŞİRKETLERE İLİŞKİN GETİRİLEN HÜKÜMLER

Serbay MORAY*

Öz

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda denetime ait hükümler 397-406. maddeler de düzenlenmiştir. 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanundan farklı olarak yeni yasada denetçinin kimler olabileceği belirtilmiş ve denetimin sınırları çizilmiştir. Buna göre köklü değişikliğe uğrayan şirketlerde denetimin yeni adı “**bağımsız denetim**” olarak tanımlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 397.maddesi kapsamında Bakanlar Kurulunca bağımsız denetimin çerçevesi ve bağımsız denetime tabi olan şirketler belirlenmiştir. Ancak yapılan düzenleme sonrasında birçok şirkette denetim konusunun açıkta kalması bu konuda yeni düzenlemeye gidilmesine sebep olmuştur. Böylelikle, 6455 sayılı torba kanun ile 397.maddeye yeni hüküm eklenerek bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin denetimine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na verilmiştir. Bu yazımızda, YTTK ile Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı hususu ve geçtiğimiz günlerde kabul edilen torba kanun çerçevesinde bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketler konusu üzerinde durulacaktır.

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere, Yeni Türk Ticaret Kanunu(YTTK) ile şirketlerde denetim uygulaması köklü bir değişikliğe uğramış, şirketlerin denetimine ilişkin birçok yeni madde ihdas edilmiştir. YTTK ile birlikte denetimin konusu, kapsamı ve içeriği yenilenmiştir. Bu bağlamda, Eski Türk Ticaret Kanunu'ndan(ETTK) farklı olarak denetçilerin kimler olabileceği 6102 sayılı yasada değişiklik öngören 6335 sayılı kanun ile belirtilmiştir. Yine bu yasa ile denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği hüküm altına alınmış ve bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair Bakanlar Kurulu Kararı 01.01.2013 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

* Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Müfettişi

Diğer yandan, 28.03.2013 tarihinde kabul edilen 6455 sayılı torba kanun ile 6102 sayılı YTTK'nın denetleme başlıklı 397. maddesine bağımsız denetim kapsamı dışında kalan “Anonim Şirketlere” ilişkin hüküm eklenmiştir.

2- BAĞIMSIZ DENETİM NEDİR VE NEDEN GEREKLİDİR ?

Bağımsız denetim, şirketlerin yıllık finansal tablo ve diğer bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğu, doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla denetim standartlarında görülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.

Bağımsız denetçi ise, YTTK'da 6335 sayılı yasa ile tanımlanması yapılarak açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, bağımsız denetim yapmak üzere ruhsat almış yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca(KGM) yetkilendirilen kişiler veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi bağımsız denetim yetkisine sahip olabilecektir.¹

YTTK'da anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının, KGM'ce yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği öngörülmüştür.(YTTK md. 397/I) Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı, kanunda özellikle belirtilmiştir.

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi;

- Envanterin,
- Muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin,
- Riskin erken saptanması ve yönetilmesi amacıyla kurulan komitenin yönetim kuruluna verdiği raporların,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir.

Ülkemizde yer alan şirketlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlenmiş ve Uluslararası Denetim Standartları uyarınca

1 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 400.maddesinde denetçi olabilecek kişiler belirtilmiş ve denetçi seçilmeye engel teşkil eden hususlar düzenlenmiştir.

denetlenmiş finansal tabloları ile daha güvenilir ve şeffaf yapıya kavuşacağı ümit edilmektedir. Yabancı sermayenin öneminin arttığı bugünlerde şirket fotoğrafının uluslararası geçerliliği olan ve kabul gören denetim mekanizmasıyla çekilmesi yerinde bir düzenlemedir.

3- BAĞIMSIZ DENETİM KRİTERLERİ

YTTK'nın 397/4. maddesi ile hangi şirketlerin denetime tabi olacaklarını belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verildi. Kanun gerekçesine bakıldığında denetime, büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketlerin dahil olacağı belirtilmiştir. Ayrıca YTTK'nın 635.maddesinde “**Anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır**” hükmü yer almaktadır.

YTTK ile ilk başta amaçlananın bütün şirketlerin denetime tabi tutulması iken 6335 sayılı kanun ile denetlenecek şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi uygun görülmüş, belirlenen kıstaslar sonucu öngörülen amacın dışına çıkmıştır. Nitekim söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı incelendiğinde yalnızca büyük şirketlerin bağımsız denetim kapsamına girdiği, küçük ve orta ölçekli işletmelerin bu kapsamın dışında kalacağı düşünülmektedir. Şimdi ilgili Bakanlar Kurulu Kararı ayrıntıları ile açıklanarak değerli okuyucuların bilgisine sunulacaktır.

Kararın bağımsız denetime tabi olacaklar başlığını taşıyan 3.maddesinde bağımsız denetim kriterleri olarak üç unsur belirtilmiştir. Şöyle ki:

- a) Aktif toplam 150 milyon ve üstü TL
- b) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü TL
- c) Çalışan sayısı 500 ve üstü

-Madde 3/1: Yukarıda yer alan kriterlerden en az ikisini tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte sağlayan şirketler ile ekli (I)² sayılı liste kapsamında yer alan şirketler bağımsız denetime tabi olacaktır.

-Madde 3/2: Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

-Madde 3/3: Ekli (I) sayılı listedeki şirketler, Özelleştirme Uygulama-

2 Bakanlar Kurulu'nun bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair kararına (I) ve (II) sayılı listeler eklenmiştir.

ları Kanununa tabi kuruluşlar, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ve sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az %50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler **bağımsız denetim** kapsamı dışındadır.

Her durumda Bağımsız Denetime Tabi Olan (I) Sayılı Liste

1-)Yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

2-)Bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3-)Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4-)Altın borsasında faaliyet gösteren şirketler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5-)Anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri, umumi mağazalar hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan şirketler.

6-)Ulusal, karasal, uydu ve kablo TV sahibi medya hizmeti sağlayıcı şirketler

(II) Sayılı Liste

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3/2.maddesi hükmü gereğince listede belirtilen ölçütlerden (aktif toplam, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı) en az ikisini sağlayan aşağıdaki şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte bağımsız denetime tabidir:

- 1-)Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler,
- 2-)Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler,
- 3-)Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler,
- 4-)Elektrik, Doğalgaz, Petrol, LPG alanlarında faaliyet gösteren şirketler,
- 5-)Sermaye Piyasası Kanununa göre sermaye piyasası araçları borsada işlem görmeyen halka açık sayılan şirketler,
- 6-)Yönetimi ve denetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınmış şirketler.(gayri faal veya faaliyetkeri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olanlar hariç)
- 7-)233 sayılı KİT Hakkında KHK kapsamında faaliyet gösteren KİT'ler ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketeler.

4- UYGULAMAYA İLİŞKİN ESASLAR

Şirketler, belirtilen üç kriterden en az ikisinin sınırlarını ard arda iki hesap döneminde aşmaları halinde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaktır. Buna göre ABC şirketinin;

-2012 yılı için: aktif toplamı 200 milyon, satış hasılatı 200 milyon ve çalışan sayısı 400

-2013 yılı için: aktif toplam 150 milyon, satış hasılatı 100 milyon ve çalışan sayısı 500 ise

2014 yılı için ABC şirketi bağımsız denetime tabi olacaktır. Bağımsız denetime tabi olduktan sonra ABC şirketi, 2014 ve 2015 yıllarında üç kriterden en az ikisinin altında kalırsa 2016 yılı için bağımsız denetim kapsamından çıkarılır. Yine 2014 yılında üç kriterden en az ikisinin sınırlarının %20 veya daha fazla altında kalması halinde(aktif toplamı:120 milyon ve çalışan sayısı 400 gibi) ABC şirketi 2015 yılı için bağımsız denetim kapsamından çıkarılacaktır.

5- 6455 SAYILI KANUNUN BAĞIMSIZ DENETİM HAKKINDAKİ YENİLİKLERİ

Bakanlar Kurulunca, bağımsız denetim kriterlerinin yüksek belirlenmesi sonucu birçok şirket bu kriterleri sağlayamamış, böylelikle şirketlerin büyük bir bölümü denetim kıstasından yoksun kalmıştır. Uygulamada ortaya çıkan bu eksiklik, 11.04.2013 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Öngören Kanun ile büyük ölçüde giderilmiştir.

Buna göre, söz konusu kanunun 80.maddesi ile 6102 sayılı YTTK’nın 397.maddesine 5.fıkra olarak eklenen hüküm özetle; **“Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan(bağımsız denetim kriterlerine ulaşamayan) anonim şirketlerin bu fıkra hükümlerine göre denetleneceğini, denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususların Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceğini”** şeklindedir.

Ayrıca yine 6455 sayılı kanunun 82. Maddesinde; **“397.maddenin 5. ve 6. fıkraları dışında kalan anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır”** hükmü yer almıştır. Yapılan bu değişiklik ile bağımsız denetim dışında kalan şirketlerden yalnızca anonim şirketlerin denetim çemberine alındığı limited şirketlerin bu kapsam dışında tutulduğu anlaşılmıştır.

Buraya kadar yapılan değerlendirmeler sonucunda; artık cirosu, aktif büyüklüğü ve çalışan sayısı ne olursa olsun tüm anonim şirketlerin denetim mekanizmasına sahip olacağı düşünülmektedir. Ancak bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin büyük bir kısmı kanun gereği mart ayı sonuna kadar genel kurullarını gerçekleştirmiştir. Bağımsız denetim kriterlerini yakalayamamalarından ötürü de denetçi seçimi yapılmamıştır. Dolayısıyla yeni kanun hükmü karşısında bu şirketlerin yeniden genel kurul yapıp yapmayacağı ve nasıl bir denetim işleyişinin olacağı Bakanlar Kurulunca çıkarılacak olan ikincil mevzuatla belirlenecektir.

6- SONUÇ

6102 sayılı YTTK'da değişiklik öngören 6335 sayılı yasayla 397.maddenin sonuna eklenen hüküm, denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermiştir. YTTK'nın denetlemeye ilişkin madde gerekçesine baktığımızda denetime; büyük, küçük ve orta ölçekli; halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketlerin dahil olacağı belirtilmiştir. Oysa ki, Bakanlar Kurulu Kararı ile şirketlerin büyüklük küçüklük kriterlerine göre ayırma tabi tutulması sonucunda denetlenecek şirket kapsamının daraltıldığı düşünülmektedir. Bu durumda aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı kriterlerini ard arda iki yıl sağlayabilecek şirket sayısı az olabilecek ve denetimsiz şirket sayısı artabilecektir.

Nitekim, küçük ve orta ölçekli işletmeleri(KOBİ) tanımlayan yönetmelikteki değişikliklerle KOBİ'ler 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı 40 milyonu aşmayan ekonomik birimler olarak tanımlanmıştır. İlgili kararla belirlenen kriterler ile KOBİ'ler bağımsız denetim kapsamından çıkmış olmaktadır.

İstanbul Sanayi Odası tarafından yayımlanan Türkiye'nin 500 büyük şirket verileri incelendiğinde, bağımsız denetime sahip olabilecek şirketlerde aranan kriterlerden biri olan yıllık satış hasılatı skalasının altında kalan şirket oranının yaklaşık %23 olduğu görülmektedir.(384 şirket 200 milyon hedefini yakalayabilmiştir.) Ancak çıkarılan torba kanunla limited şirketler kapsam dışı bırakılsa da tüm anonim şirketlerin denetim çarkına sokulması ile bu konudaki eksikliğin büyük oranda giderileceği umulmaktadır.

Sonuç olarak, YTTK kapsamında bağımsız denetim kapsamına yalnızca büyük şirketlerin girebileceği küçük ve orta ölçekli işletmelerin bu kapsam dışında kalacağı gözlenmiştir. Denetim ağının genişletilmesi adına Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranların düşürülmesi ve 6455 sayılı torba kanun ile gündeme gelen bağımsız denetim dışında kalan tüm anonim şirketlerin denetimine ilişkin çıkarılacak olan ikincil mevzuatın akıllarda soru işaretlerine yol açamayacak şekilde düzenlenmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Anonim Şirketlerde Yeniden Denetim Zorunluluğu, 18.04.2013 tarihinde <http://www.yenittk.com.tr/news/2013/04/16/anonim-sirketlerde-yeniden-denetim-zorunlulugu.html>, adresinden erişildi.

Bakanlar Kurulu (23.01.2013). **Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin belirlenmesine Dair Karar**. Ankara: Resmi Gazete (28537)

Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (04.11.2012). **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelik ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik**. Ankara: Resmi Gazete (28457)

T.C. Yasalar (11.04.2013). **6455 sayılı Gümrük kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**. Ankara: Resmi Gazete (28615)

T.C. Yasalar (30.06.2012). **6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**. Ankara: Resmi Gazete (28339)

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu (2011). 11.03.2013 tarihinde <http://www.iso.org.tr/tr/web/besyuzbuyuk/turkiye-nin-500-buyuk-sanayi-kurulusu--iso-500-raporunun-sonuclari.html>, adresinden erişildi.