

DENET SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 05.02.2013
Sirküler No : 2013/037

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMANIN SONUÇLARI

TTK'na göre bağımsız denetime tabi olmanın kriterleri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 397/4 üncü maddesine istinaden Bakanlar Kurulu'nca belirlenmiş olup 2013/034 sayılı Sirkülerimizde bilgilerinize sunulmuştur.

23.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile 2013 yılından itibaren denetime tabi olacak ANONİM ve LİMİTED şirketler için genel kriterler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Bilanço aktif toplamı 150.000.000 TL ve üzeri,
- Net satış hasılatı 200.000.000 TL ve üzeri,
- Çalışan sayısı 500 ve üzeri

Bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde bu üç kriterden en az ikisinin sınırlarının iki yıl üst üste aşılması gerekmektedir. Hesaplama varsa şirketin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri (yurtdışında olanlar dahil) birlikte dikkate alınacaktır. Hesaplama grup içi işlemler elimine edilecektir.

Buna göre, bir şirketin 2013 yılı için bağımsız denetime tabi olup olmayacağı, yukarıda belirtilen kriterlerden en az ikisinin sınırlarının 2011 ve 2012 yıllarında aşılmış olup olmadığına göre belirlenecektir. Sadece 2012 (veya sadece 2011) yılında aşılmış olması yeterli değildir; her iki yılın rakamları ayrı ayrı kontrol edilmelidir. İzleyen yıllarda da bu kontrol yapılmaya devam edilecektir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2011 yılında 5.7 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 135 ülkede bulunan 1.118 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 49.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Yukarıda belirtilen genel kriterlere bakılmaksızın, Karara ekli listelerde belirtilen özel alanlarda faaliyet gösteren şirketler de bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

Bağımsız denetime tabi şirketler, belirlenen üç kriterden en az ikisine ait sınırları art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının %20 veya daha fazla altında kalmaları halinde izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarlar.

Bağımsız denetim kapsamına giren şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından uluslar arası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. (Md. 397/1)

Konsolidasyona dahil edilen bağlı ortaklık ve iştiraklerin denetimi de yaptırılmak zorundadır. Bağlı ortaklık ve iştiraklerin bağımsız denetçi seçip seçmeyecekleri belirlenen kriterleri kendilerinin aşım aşmayacağına göre belirlenir. Kriterlerin altında kaldığı için bağımsız denetime tabi olmayan bağlı ortaklık ve iştirak, ana ortaklığın bağlı ortaklık ve iştirakleri ile birlikte kriterleri aşması durumunda konsolidasyon gereği denetlenecektir.

Denetime tabi olduğu halde denetlettilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş sayılacaktır. (Md. 397/2)

Denetimin kapsamı TTK'nın 398 inci maddesinde belirlenmiş olup esas itibariyle şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu denetlenecektir. Bu denetim ayrıca,

- Şirketin envanterinin,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığının ve gerçeği yansıtip yansıtmadığının,
- Şirket iç denetim sisteminin,
- Şirketin risk yönetiminin ve risk komitesi bulundurması gereken firmalarda bu komite tarafından verilen raporun,
- Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve şirket ana sözleşmesinde finansal tablolara ilişkin hükümleri uyulup uyulmadığının denetimini de kapsayacaktır.

Görüldüğü gibi SPK ve EPDK gibi kurumlar için yaptırılan bağımsız denetime göre kapsam daha geniştir. Bu kurumlar için denetim yaptıran şirketler TTK uyarınca da bağımsız denetim yaptırmak ve bağımsız denetim raporu düzenlettirmek zorundadırlar.

Bağımsız denetçi, şirketin yetkili organlarınca (anonim şirketlerde genel kurul, topluluk denetçisi ana şirketin genel kurulu; limited şirketlerde ortaklar kurulu tarafından) seçilir.

2013 yılında bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin bağımsız denetçilerinin şirket yetkili organları tarafından en geç 31.03.2013 tarihine kadar seçilmesi gerekir. (6102 sayılı Kanun, Geçici Md. 6/2)

TTK'nın 399/1 inci maddesi gereğince, yönetim kurulunun, seçimden sonra gecikmeksizin, denetleme görevinin hangi denetçiye verildiğini ticaret siciline tescil ettirmesi gerekir. Ayrıca bu husus Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ile internet sitesi açmak zorunda olanlar tarafından internet sitesinde ilan edilmelidir.

31.12.2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan dönemin bilançosu, 6762 sayılı eski TTK hükümleri uyarınca bu Kanun hükümlerine göre seçilmiş denetçi (murakıp) tarafından denetlenecektir. (Geçici Md. 6/2)

01.01.2013 tarihini taşıyan veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarih itibarıyla çıkarılmış bulunan açılış bilançosu, yeni TTK'ya göre seçilmiş denetçi tarafından ve bu Kanun hükümleri uyarınca denetlenecektir. Yeni TTK hükümlerine göre seçilen denetçi, denetimini bu Kanun hükümlerine göre yapacaktır. Ancak, denetçi, geçmiş yıla ait finansal tablolar ile gerekli karşılaştırmayı yapabilmek için, 6762 sayılı Kanuna veya diğer mevzuata göre hazırlanan finansal tablolara raporunda yer verecektir. (Geçici Md.6/2)

Bağımsız denetçi olabilecekler Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile belirlenmiştir. Detaylı bilgi 2012/109 sayılı Sirkülerimizde mevcuttur. Burada dikkat edilmesi gereken husus denetçi rotasyonudur. TTK'nın 400/2 nci maddesine göre, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kanun'un geçici 6/3 üncü maddesi uyarınca 01.01.2013 tarihinden önce ilgili mevzuatları (SPK, EPDK vs.) uyarınca seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının 01.01.2013 tarihinden önce denetimde geçen süreleri rotasyon hesabında dikkate alınacaktır.

TTK uyarınca yaptırılması gereken bağımsız denetim için ödenmesi gereken asgari ücret 2013 yılına ilişkin [2013 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi](#)'nin 6 ncı bölümünde yer alan ücretten aşağı olmamak üzere taraflarca belirlenecektir.

Bakanlar Kurulu'nca belirlenen şirketler dışında kalan (yani denetime tabi olmayan) şirketlerin 2013 ve izleyen yıllar için denetçi seçmelerine gerek yoktur. Bu şirketlerin eski TTK'ya göre görev yapan denetçilerinin görevi 31.03.2013 tarihinde sona erecektir. Bu durumdaki şirketler isterlerse bağımsız denetim yaptırabilirler, ancak bu şekilde seçilen bağımsız denetçiler TTK anlamında denetçi sayılmazlar.

Bağımsız denetime tabi olmanın iki önemli sonucu vardır.

1. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulamak Zorundadırlar :

Türk Ticaret Kanunu'nun 88 ve geçici 1 inci maddelerine göre, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirlenen şirketler 01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadırlar.

KGK, 17.11.2012 tarih ve 28470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan [Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun 14/11/2012 Tarihli ve \(01/7\) Sayılı Kararı](#) ile 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla **bağımsız denetime tabi olacakların** ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına, yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılmıyacağı kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar vermiştir.

Buna göre bağımsız denetime tabi olmanın sonuçlarından biri Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanması zorunluluğudur.

Bilindiği gibi, bağımsız denetime tabi olan ve olmayan tüm şirketlerin ticari defterlerini Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre tutmaları gerekmektedir. Başka bir ifade ile ticari defter tutmak zorunda olan tüm gerçek ve tüzel kişi tacirlerin ticari defterlerini tutarken Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulama zorunluluğu yoktur; defterler eskiden olduğu gibi VUK hükümlerine göre tutulmaya devam edilecektir.

Bağımsız denetime tabi olmayan tacirlerin VUK'a uygun olarak tutacakları ticari defterlerinden çıkaracakları finansal tablolar bu şirketlerin TTK'ya göre finansal tablolarını oluşturur. Genel kurula da bu tablolar sunulur.

Bağımsız denetime tabi olan şirketler ise ticari defterlerini VUK'a göre tutarlar, ancak bu şirketler finansal tablolarını haricen Türkiye Muhasebe Standartlarına dönüştürmek zorundadırlar. Bu şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması ve genel kurula sunmaları gereken finansal tabloları, ticari defterlerinden çıkarılan finansal tabloları değil, Türkiye Muhasebe Standartlarına dönüştürülmüş finansal tablolarıdır. Bu tablolar kâr dağıtımına da esas alınmak durumundadır. Çünkü kâr dağıtımı esasen TTK'da düzenlenmiş bir müessese olup, kâr dağıtımının vergisel bazı sonuçları vardır. Bu nedenle TMS'ye dönüştürülmüş bilançoda yasal kayıtlarda yer alan ticari kârdan daha yüksek bir kâr varsa, kâr dağıtımına daha yüksek olan bu kârın esas alınmasının TTK açısından mümkün olduğu görüşündeyiz. Keza, yasal kayıtlarda zarar olsa bile TMS'ye dönüştürülmüş TTK bilançosunda yer alan kâr bizim görüşümüze göre dağıtıma konu edilebilir. Yasal kayıtlarda yer alan kârdan daha yüksek bir kârın dağıtıma konu edilmesinin işletmeden çekiş olarak değerlendirilemeyeceği görüşündeyiz.

Bilindiği gibi, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), bu tür durumlarda, SPK kurallarına göre hesaplanan dağıtılabilir kâr ile yasal kayıtlarda yer alan kârdan düşük olanın dağıtılabilirliğini düzenleyerek ihtiyatlı bir yaklaşım sergilemiştir. Finansal tablolarını TTK gereğince Türkiye Muhasebe Standartlarına dönüştürecek şirketlerden böyle bir yolu seçenler olabilir. Ancak buna zorunlu oldukları yönündeki görüşlere katılmıyoruz.

Bu konuda ilgili Bakanlık ve KGK'nın yapacağı düzenleme ve açıklamalar dikkatle takip edilmelidir.

Kayıtlarda yer alan kârdan daha yüksek bir kârın fiilen dağıtılması halinde eksik kalan kârın, mahiyetine uygun bir şekilde kayıtlara intikal ettirilmesi gerekir.

Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olmayan şirketlerden isteyenler de bunları uygulayabilirler. (Geçici Md. 1/2-b)

2. İnternet Sitesi Açma Zorunluluğu :

Bağımsız denetime tabi olmanın ikinci önemli sonucu, internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorunda olmalarıdır.

TTK'nın 1524 üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

“MADDE 1524- (Değişik: 26/6/2012-6335/34 md.)

(1) 397 nci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketleri, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorundadır. İnternet sitesinde yayımlanacak içerikler, bu Kanunda belli bir süre belirtilmiş ise bu süre içinde, belirtilmemiş ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten, tescil veya ilana bağlandığı durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde, şirketin kuruluşundan internet sitesi açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konulur.

(2) Birinci fıkrada öngörülen yükümlülüklere uyulmaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebinin oluşturur, Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olur. Cezai hükümler saklıdır.

(3) İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şartta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali hâlinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir.

(4) İnternet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde “yönlendirilmiş mesaj” ibaresi konulur. Bu ibare ancak bu Kanuna ve bu fıkrada anılan yönetmeliğe uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Özgülenen kısımda yer alan bir mesajın, yönlendirildiği karinedir. Sitenin, bir numara altında tescili ve ilgili diğer hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.

(5) Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır, aksi hâlde konulmamış sayılır.

(6) İnternet sitesiyle ilgili olarak bu Kanunun ilgili maddelerinde ve bu maddede öngörülen düzenlemeler denetime tabi olmayan sermaye şirketleri hakkında uygulanmaz.”

Bu hüküm TTK'nın yürürlüğe girdiği 01.07.2012 tarihinden itibaren 1 yıl sonra yürürlüğe girecektir.

1524 üncü maddenin yürürlüğe gireceği 01.07.2013 tarihinden önce kurulan denetime tabi sermaye şirketlerinden internet sitesine sahip olanlar, söz konusu maddenin yürürlüğünden itibaren üç ay içinde internet sitelerinin belli bir bölümünü 1524 üncü maddedeki içeriklerin yayımlanmasına özgülemek, internet sitesi olmayanlar ise aynı süre içinde internet sitesi açmak ve bu sitenin belli bir bölümünü anılan maddedeki içeriklerin yayımlanmasına özgülemek zorundadır. (Geçici Md. 8) Yani halen faaliyette olan şirketlerde internet sitesi kurmak ve sitede 1524 ncü maddedeki içeriklerin yayımlanması için bir bölüm ayırmak için son süre 30.09.2013 tarihidir.

1524 ncü maddenin 1. fıkrasına göre, internet sitesinde yayımlanacak, TTK'nda belli bir süre ile belirtilmiş ise bu süre içinde, belirtilmemiş ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten, tescil ve ilana bağlandığı durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde, şirketin kuruluşundan internet sitesi açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konulur. BU yükümlülükler uyulmaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturur, Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olur. İnternet sitesiyle ilgili diğer hususlar hakkında 1524 ncü madde incelenmelidir.

TTK'nın 39/2 nci maddesine göre, tacirin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi ile internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi olanlarda tescil edilen internet sitesinin adresi de gösterilir. Tüm bu bilgiler şirketin internet sitesinde de yayımlanır. Bu sitede ayrıca, anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, limited şirketlerde müdürlerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı yayımlanır. İnternet sitesinde bu bilgilerin dışında TTK'nın muhtelif maddelerinde belirtilen ilanlar da yapılır.

TTK'nın 562/12 nci maddesi gereğince, 1524 üncü maddede öngörülen internet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri, yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla ve aynı madde uyarınca internet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan bu fıkrada sayılan failer yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır.

Saygılarımızla,