



**KARCI LEGAL**

LEGAL & ADVISORY SERVICES

Adres: Bağdat Cad. Ofistanbul Plaza  
No:538, K:4/42 Cevizli, Maltepe  
İSTANBUL  
Tel : +90 216 305 12 11  
Cep : +90 532 377 8092

## **BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMINA İLİŞKİN KARŞILAŞILAN**

### **GÜNCEL SORULAR VE SORUNLAR**

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) getirdiği, en üst düzeydeki dürüstlük ve şeffaflık prensipleri gereği murakıplık müessesesi ortadan kalkmış ve özel hesap dönemine tabi olmayan şirketler için 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere bağımsız denetim yükümlülüğü getirilmiştir.

Bu yazımızda, yapılan son değişiklikler çerçevesinde hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu, bağımsız denetime tabi şirketlerin yükümlülükleri, bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin dikkate alacağı hususlar ticaret hayatındaki güncel uygulamalar dikkate alınarak soru başlıkları ile ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

#### **Değişiklik Öncesi Denetim**

TTK'nın yürürlüğe girmesinden önce yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (Eski TTK) uyarınca tüm anonim şirketler murakıp (denetçi) seçmekle yükümlüydüler. Eski sistemde murakıp, şirketin bir organı olarak görülmekte, bu sebeple murakıbın yapmış olduğu denetim işleminin bağımsız ve tarafsız olamayacağı yönünde eleştiriler yapılmaktaydı. Bağımsız olmayan ve uzman kişilerce yürütülmeyen bir denetimin içeriği ve dayandığı finansal veriler ise sorgulanmaya açık bir hal almaktaydı.

#### **Değişiklik sonrası denetim**

TTK'nın benimsediği şeffaflık ve tarafsızlık prensipleri gereği, denetçiyi ve denetlemeyi tanımlayan unsur "bağımsızlık" olarak ifade edilmiştir. Bağımsız denetim ise şirket organı olarak kabul edilen denetçinin "Mensubiyet/Aidiyet" içinde çalışmasını kabul etmez. Bu sebepten ötürü yeni düzenleme ile "Denetçi" şirket organı



**KARCI LEGAL**

LEGAL & ADVISORY SERVICES

Adres: Bağdat Cad. Ofistanbul Plaza  
No:538, K:4/42 Cevizli, Maltepe  
İSTANBUL  
Tel : +90 216 305 12 11  
Cep : +90 532 377 8092

olmaktan çıkarılmış farklı nitelik ve görevleri yürütmek üzere aşağıdaki şekilde sistematize edilmiştir:

- Bağımsız denetim,
- Özel denetim,
- Bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin denetimi,
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gerçekleştirilecek denetim.

## 1. Hangi şirketler bağımsız denetime tabidir?

İlk olarak, 23.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca, bağımsız denetime tabi olacak şirketler için kriterler 2013 hesap dönemi için aşağıdaki şekilde belirlenmişti:

Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler;

- **Aktif toplamı:** 150 milyon ve üstü Türk Lirası,
- **Yıllık net satış hasılatı:** 200 milyon ve üstü Türk Lirası,
- **Çalışan sayısı:** 500 ve üstü.

Ardından 2014, 2015 ve 2016 yıllarında her yıl değişiklik yapılarak kriterler tekrardan belirlenmiş ve 19 Mart 2016 tarihli ve 29658 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8549 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar" ile 2016 yılı için bağımsız denetim kriterleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

- **Aktif toplamı :** 40.000.000 TL ve üstü
- **Yıllık net satış hasılatı:** 80.000.000 TL ve üstü
- **Çalışan sayısı:** 200 kişi ve üstü



**KARCI LEGAL**

LEGAL & ADVISORY SERVICES

Adres: Bağdat Cad. Ofistanbul Plaza  
No:538, K:4/42 Cevizli, Maltepe  
İSTANBUL  
Tel : +90 216 305 12 11  
Cep : +90 532 377 8092

Yer verilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılp aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı esas alınacaktır.

Yukarıdaki kriterlerden bağımsız olarak mezkur Bakanlar Kurulu Kararı'nın EK-1 ve EK-2 listesinde bulunan şirketlerde özel regülasyonlara sahip olmalarına bağı bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi tutulmuştur.

## **2. Merkezi yurt dışında bulunan şirketlerin şubeleri kriterleri karşılması halinde bağımsız denetime tabi olacaklar mı?**

Bağımsız denetim "sermaye şirketleri" bakımından cari olup, yabancı şirketlerin Türkiye'de açmış oldukları şubelerin bağımsız denetime tabi olması hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple gerek merkezi yurt dışında bulunan gerekse de merkezi Türkiye'de bulunan şubeler tarafından bağımsız denetim kriterleri karşılansa dahi bağımsız denetim yükümlülüğünün şubeler açısından söz konusu olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

## **3. Bağımsız denetim kriterlerinin hesap döneminin ortasında karşılması halinde bağımsız denetim ne zaman başlamalıdır?**

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın uygulanmasına ilişkin esasları düzenleyen 4'üncü maddesi uyarınca şirketlerin genel üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacağı ifade edilmektedir.



**KARCI LEGAL**

LEGAL & ADVISORY SERVICES

Adres: Bağdat Cad. Ofistanbul Plaza  
No:538, K:4/42 Cevizli, Maltepe  
İSTANBUL  
Tel : +90 216 305 12 11  
Cep : +90 532 377 8092

Örneğin hesap dönemi 1 Ocak-31 Aralık (genel hesap dönemi) olan bir şirketin ilk defa 2013 hesap döneminde bağımsız denetim kriterlerini karşıladığını kabul edelim. 2014 yılının ilk 6 aylık dönemine ilişkin verilere göre, bağımsız denetim kriterlerinin sağlanmış olması durumunda, bu şirketin 1 Temmuz'dan itibaren bağımsız denetime tabi hale geldiğini söylemek yanlış bir değerlendirme olacaktır.

Zira haziran sonu itibarıyla hesap dönemi kapanmamıştır ve "dönemsellik" ilkesinden ötürü denetimin ara dönemde başlaması kabul edilmemektedir. Bu nedenle şirketin 2013 ve 2014 yılsonu finansal tabloları ile 2013 ve 2014 yıllarındaki ortalama çalışan sayısı dikkate alınarak bir değerlendirme yapılmalıdır. 31.12.2013 ve ardından 31.12.2014 tarihi itibarıyla kriterlerin karşılanması halinde şirketin 2015 hesap dönemi için bağımsız denetim kapsamına girmiş olduğu kabul edilecektir. Yine "dönemsellik" ilkesi gereği özel hesap dönemine tabi şirketler için değerlendirmenin ayrıca yapılması gerekir.

#### **4. Bağımsız denetim kriterleri aşamalı olarak indirilecek mi? Kapsam genişleyecek mi?**

Bilindiği üzere 19.12.2012 tarihli Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar yayımlandıktan itibaren üç kez değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikler çerçevesinde 2013 yılı için belirlenmiş olan kriterler 2014, 2015 ve 2016 yıllarına ilişkin olarak her sene aşamalı olarak indirilmiş ve böylelikle bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir. Yıllar itibarıyla söz konusu kriterlerdeki değişim aşağıda tablo halinde dikkatinize sunulmaktadır:

<b>Kriterler</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Aktif Toplam</b>	150 milyon TL ve üstü	75 milyon TL ve üstü	50 milyon TL ve üstü	40 milyon TL ve üstü



**KARCI LEGAL**

LEGAL & ADVISORY SERVICES

Adres: Bağdat Cad. Ofistanbul Plaza  
No:538, K:4/42 Cevizli, Maltepe  
İSTANBUL  
Tel : +90 216 305 12 11  
Cep : +90 532 377 8092

<b>Yıllık Net Satış Hasılatı</b>	200 milyon TL ve üstü	150 milyon TL ve üstü	100 milyon TL ve üstü	80 milyon TL ve üstü
<b>Çalışan Sayısı</b>	500 kişi ve üstü	250 kişi ve üstü	200 kişi ve üstü	200 kişi ve üstü

Yukarıda yer verilen bağımsız denetim kriterlerindeki değişiklikler dışında belirtilen Bakanlar Kurulu Kararı'na ekli (I) sayılı liste ile (II) sayılı listedeki kriterler de indirilmiş ve bu sayede bağımsız denetimin kapsamı daha da genişletilmiştir. Son üç yıl içinde indirilen bağımsız denetim kriterlerinin aşamalı olarak bundan sonraki senelerde de indirilebileceği öngörülmektedir. Kamu Gözetimi Kurumunun 21.03.2016 tarihinde yaptığı basın duyurusu da bu yöndedir. Türkiye'de en büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında 2.500, 2014 yılında 3.500 civarında şirket bağımsız denetim kapsamına girmiş olup, 2015 yılında ise yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 5.000 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olduğu bilinmektedir. Kriterlerin zamanla aşağı yöne çekilmesi yönündeki uygulamanın bağımsız denetime tabi şirket sayısının artıracacağı ise aşikardır.

## **5. Bağımsız denetime tabi şirketlerin ne tür yükümlülükleri bulunmaktadır?**

Bağımsız denetime tabi şirketlerin yükümlülükleri aşağıdakilerle sınırlı olmamak kaydıyla şu şekilde özetlenebilir:

- Bağımsız denetçi seçme ve bağımsız denetim raporu hazırlatma yükümlülüğü (TTK 399)
- Denetçinin seçiminden sonra, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret sicil müdürlüğüne tescil ettirme ve Türkiye Ticaret



**KARCI LEGAL**

LEGAL & ADVISORY SERVICES

Adres: Bağdat Cad. Ofistanbul Plaza  
No:538, K:4/42 Cevizli, Maltepe  
İSTANBUL  
Tel : +90 216 305 12 11  
Cep : +90 532 377 8092

Sicili Gazetesi ile aynı bilgileri internet sitesinde ilan ettirme yükümlülüğü (TTK 399)

- İnternet sitesi oluşturma ve internet sitesi içeriğini usulüne uygun bir şekilde düzenleme yükümlülüğü (TTK 1524)
- Genel kurul toplantılarında denetçiyi hazır bulundurma yükümlülüğü (TTK 407)
- Şirketlerin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde internet sitesinin adresini gösterme yükümlülüğü (TTK 39)
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarını ve finansal tablolarını denetçiye teslim etme yükümlülüğü (TTK 401)
- Bağımsız denetçinin bağımsızlığını tevsik eden belgenin ilgili ticaret sicil müdürlüğüne sunulması yükümlülüğü

## **6. Bağımsız denetçinin seçimi nasıl yapılır? Faaliyet dönemi geçtikten sonra bağımsız denetçi tayin edilir mi?**

Bağımsız denetim, yönetim kurulu tarafından yürütülen faaliyetlerin ve bu faaliyetlere dayanan finansal tabloların denetimi olarak değerlendirileceğinden, kısaca yönetimin denetlenmesi olarak da görülebilir. Bu bakımdan bağımsız denetçinin yönetim kurulu tarafından seçilmesi bağımsızlık açısından kabul edilemez. Kaldı ki, TTK bu durumu gözeterek bağımsız denetçinin seçimi konusunu “devredilmez bir yetki” olarak değerlendirmiş ve bu devredilmez yetkiyi şirket genel kurullarına vermiştir. Şirket genel kurulu tarafından denetçinin tayin edilmesi sonrasında genel kurul kararı ilgili ticaret sicil müdürlüklerinde tescil edilmeli, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi (TTSG) ile şirketin internet sitesinde ilan edilmelidir.

Diğer yandan faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememiş olması halinde, denetçi yönetim kurulunun, herhangi bir yönetim kurulu üyesinin veya



**KARCI LEGAL**

LEGAL & ADVISORY SERVICES

Adres: Bağdat Cad. Ofistanbul Plaza  
No:538, K:4/42 Cevizli, Maltepe  
İSTANBUL  
Tel : +90 216 305 12 11  
Cep : +90 532 377 8092

herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanabilecektir. Bununla birlikte bağımsız denetime tabi olan bir şirketin faaliyet dönemi geçmiş olmasına rağmen genel kurul tarafından geçmiş yılın denetçisini seçebilecektir. Zira aksine düzenleyen bir hüküm yoktur. Bununla birlikte Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 27.10.2016 tarihli Kurul Kararı uyarınca hesap dönemi sona erdikten sonra bağımsız denetçi seçiminin yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı ifade edilmiştir.

## **7. Bağımsız denetime tabi şirketlerin esas sözleşmelerinde değişiklik yapılması gerekir mi?**

Esas sözleşmede bulunması gereken zorunlu kayıtlar TTK'nın 339. maddesinde düzenlenmekte olup, esas sözleşmeye bağımsız denetime ilişkin bir düzenleme konulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu sebeple bağımsız denetime tabi şirketlerin esas sözleşmelerinde özellikli olarak bir değişiklik yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır.

Ancak Eski TTK dönemindeki murakıplık müessesesine atıfta bulunulan hükümler esas sözleşmeden çıkarılabilecektir. Esas sözleşmeden çıkarılmasa bile Eski TTK'nın yürürlükten kalkması ile birlikte uygulama alanı da fiilen sona erdiğinden, hukuki açıdan bu ifadelerin kalması şirketler açısından bir sakınca doğurmayacaktır. Esas sözleşmede bağımsız denetime ilişkin hüküm olmasa dahi kriterlerin karşılanması halinde bağımsız denetçi tayini yapılması zorunludur.



**KARCI LEGAL**

LEGAL & ADVISORY SERVICES

Adres: Bağdat Cad. Ofistanbul Plaza  
No:538, K:4/42 Cevizli, Maltepe  
İSTANBUL  
Tel : +90 216 305 12 11  
Cep : +90 532 377 8092

## **8. Bağımsız denetime tabi olmayan şirketler bağımsız denetçi tayin edebilir mi?**

Bağımsız denetçi atama zorunluluğu bulunmadığı halde bir şirketin bağımsız denetçi tayin etmesi mümkündür. Ancak uygulamadaki bir belirsizliği önlemek adına Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün İstanbul Ticaret Sicil Müdürlüğüne gönderdiği 29.04.2013 tarihli cevabi yazısında, bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerde bağımsız denetçi seçimine ilişkin uygulamaya değinilmiştir.

İlgili yazıya göre bağımsız denetim kapsamı dışındaki şirketlerin atadığı bağımsız denetçilerin tescilinin yasal dayanağı olmadığı, tescil ile birlikte ilan yapılacak bu hususun üçüncü kişilerde yanlış izlenime sebep olacağı belirtilmiş ve beklenen yönetmelik çıkarılıncaya kadar bağımsız denetim kapsamında olmayan şirketlerin genel kurullarında denetçi seçilemeyeceği, buna bağlı olarak böyle bir hususun ticaret sicili müdürlükleri nezdinde tescil ve ilanının yapılmaması gerektiği hususu vurgulanmıştır.

## **9. Eski TTK'da yer alan eski denetçilerin ibrası unutuldu mu?**

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan sorulardan biri de eski denetçinin hangi döneme kadar görevini yapacağı ve en son hangi dönem için murakıp raporu hazırlatacağına ilişkindir. TTK'nın getirdiği bağımsız denetim yükümlülüğü 01.01.2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş ve murakıplık müessesesi de bu dönem itibarıyla sona ermiş olmakla birlikte birçok şirketin eski denetçisinin ibrası yönünde bir karar almadığı, bu kararı almayı gözden kaçırdığı görülmektedir.





**KARCI LEGAL**

LEGAL & ADVISORY SERVICES

Adres: Bağdat Cad. Ofistanbul Plaza  
No:538, K:4/42 Cevizli, Maltepe  
İSTANBUL  
Tel : +90 216 305 12 11  
Cep : +90 532 377 8092

## **10.Bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin denetimi nasıl olacak?**

TTK ile getirilen bağımsız denetimin sınırlı kapsamda şirkete uygulanması nedeniyle anonim şirketlerin büyük bir çoğunluğu denetim dışında kalıyordu. 11.05.2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun çerçevesinde TTK’nın 387/5 maddesinde değişiklik yapılarak bağımsız denetime tabi olan anonim şirketler dışındaki tüm anonim şirketler için de bir denetim mekanizması öngörülmüştür. İlgili düzenleme uyarınca tüm anonim şirketlerin denetime tabi olması sağlanmaktadır. Bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin denetimi ile ilgili esaslar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak olan yönetmelikle düzenlenecektir.

TTK uyarınca denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılacağından, tüm anonim şirketler bakımından denetçi seçme yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, bağımsız denetime tabi olmayan şirketler için denetçi seçimi şu an için gerçekleştirilememektedir. Zira düzenlemede meydana gelen değişiklikten beri halihazırda bir yönetmelik yayımlanmamış olduğundan denetçinin nitelikleri, hazırlayacağı rapor ve yapması gereken denetim hakkında şu an için bir düzenleme bulunmamaktadır. Bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin denetimi hakkında kamu ile paylaşılan taslak bir yönetmelik uygulama usulü hakkında yol gösterici olsa da, henüz yayımlanmamış bir yönetmeliğin şirketler tarafından uygulanması da söz konusu değildir.

Saygılarımızla,

**KARCI LEGAL Hukuk ve Danışmanlık Hizmetleri**

**Av. Özlem KARCI BÜYÜKSEKBAN**