



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRMA ZORUNLULUĞU VE BELİRLENEN YENİ HADLER

21 ŞUBAT 2019

I- BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRMA ZORUNLULUĞU VE BELİRLENEN YENİ HADLER

İlgili Düzenlemeler:

- ❖ 14.02.2019 tarihli ***Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Kurul Kararı*** (Yazımızın bundan sonraki bölümlerinde “Karar” olarak ifade edilecektir),
- ❖ 19.02.2019 tarih ve 30691 sayılı Resmi gazete ile yayımlanan “**Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik**”.

Yürürlük:

16.02.2019 tarih ve 30688 sayılı Resmi Gazete’ye göre **01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli** olmak üzere 16.02.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Açıklamalar:

A- Denetime Tabi olma Ölçütleri

Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini peş peşe iki hesap döneminde aşan şirketler müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabidir.

1. Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler(*payları borsada işlem gören ortaklıklar ile kitle fonlaması suretiyle halktan para toplayan ortaklıklar hariç olmak üzere **pay sahibi sayısı beş yüzü** aşan anonim ortaklıkların payları ile Pay sahibi sayısı **en az beş yüz** olan kooperatiflerin veya kendisine ortak olan kooperatiflerin pay sahibi **sayısı tek başına ya da toplam olarak en az beş yüz** olan kooperatif birliklerinin veya kooperatif merkez birliklerinin yönetim kontrolüne sahip olduğu ve yıllık **en az elli milyon Türk lirası satış hasılatı** yapmış olan anonim ortaklıkların payları) için eşik değerler:*

- Aktif toplamı **15 milyon TL,**
- Yıllık net satış hasılatı **20 milyon TL,**
- Çalışan sayısı **50 kişi.**

2. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu(EPDK)'ndan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp EPDK düzenlemelerine tabi olan şirketler ve Ekli 2 sayılı listede belirtilen diğer şirketler(Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediye İktisadi Teşebbüsleri, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu yönetiminde olan, Gazete yayımcısı, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan, vakıf/dernek/sendika/kooperatif/meslek kuruluşlarına ait olan şirketler) için eşik değerler:

- Aktif toplamı **30 milyon TL,**
- Yıllık net satış hasılatı **40 milyon TL,**
- Çalışan sayısı **125 kişi.**

3. Yukarıdakiler dışında kalan şirketler için eşik değerler:

- Aktif toplamı **35 milyon TL,**
- Yıllık net satış hasılatı **70 milyon TL,**
- Çalışan sayısı **175 kişi.**

4. Eşik değerlerinin sağlanması ve bağımsız denetime tabi olma durumu Karar'da aşağıdaki gibi tablolandırılmıştır.

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 35 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 175 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 20X6	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X7	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X8	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12 20X9	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Tabidir

5. Eşik değerlerin aşılp aşılmadığının belirlenmesinde şirketler bağı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte dikkate alınır. Aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin yurtdışındaki bağı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamları ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

6. a- Eşik değerlerin aşılp aşılmadığının tespitinde; şirketin kendisinin, **ana ortaklığın ve bağı ortaklıkların**, iştiraki var ise **iştirakinin oranı nispetinde** yurt içindeki ve yurt dışındaki **aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması** dikkate alınarak hesaplanır. Çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette **mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler** çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz.

b- Eşik değerlerinin çalışan sayıları ölçütüne göre tespitinde Karar'da aşağıdaki tabloya yer verilmiştir.

Aylar	A Şirketi	B Şirketi	C Şirketi
Ocak	300	170	180
Şubat	305	180	170
Mart	310	185	145
Nisan	305	195	150
Mayıs	300	185	150
Haziran	295	180	160
Temmuz	290	170	160
Ağustos	285	135	160
Eylül	290	140	170
Ekim	310	165	180
Kasım	310	165	180
Aralık	300	170	140
Toplam	3600	2040	1945
Yıllık Ortalama (Toplam/12)	300	170	162,08

A Şirketi için toplam yıllık ortalama çalışan sayısı $(300 + 170 + (162,08 \times \%20) =)$ 502'dir.

7. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarma İşleri

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerini üstlenen firmalar açısından aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplaması yapılması gerekmektedir.

Bu hesaplamanın yapılmasında dikkat edilmesi gereken hususlar:

a- Aktif Toplamın hesabında: “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesapları dikkate alınmaz.

b- Yıllık net satış hasılatının hesabında: “350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarına sadece ilgili dönemde kaydedilen tutarlar yıllık net satış hasılatına eklenir.

c- İşin bitiminde 350-358 no.lu hesaplardan ilgili dönem gelir tablosuna aktarılan kısımlar yıllık net satış hasılatının hesabında dikkate alınmaz.

Örnek:1

X A.Ş. 01.01.201 - 31.12.2018 Tarihli Bilançosu					
Aktif			Pasif		
Dönemi	2017	2018		2017	2018
Dönen Varlıklar	16.120.000,00	11.320.000,00	Kısa Vad. Yab. Kay.	19.350.000,00	14.550.000,00
Hazır Değerler	1.270.000,00	1.270.000,00	Ticari Borçlar	18.400.000,00	13.600.000,00
Kasa	20.000,00	20.000,00	Banka Kredileri	13.500.000,00	11.100.000,00
Bankalar	1.250.000,00	1.250.000,00	Satıcılar	4.900.000,00	2.500.000,00
Ticari Alacaklar	5.550.000,00	5.550.000,00	Diğer Borçlar	950.000,00	950.000,00
Alıcılar	5.550.000,00	5.550.000,00	Ortaklara Boçlar	950.000,00	950.000,00
Stoklar	9.300.000,00	4.500.000,00	Özkaynaklar	20.770.000,00	20.770.000,00
Ticari Mallar	8.800.000,00	4.000.000,00	Sermaye	20.770.000,00	20.770.000,00
Yıllara Yaygın İnş. Onarım Maliyet.	500.000,00	500.000,00			
170 Yıllara Sari İnş. Onr. Maliyeti	500.000,00	500.000,00			
Duran Varlıklar	24.000.000,00	24.000.000,00			
Maddi Duran Varlıklar	24.000.000,00	24.000.000,00			
Binalar	18.000.000,00	18.000.000,00			
Tesis Mak. Cihazlar	6.000.000,00	6.000.000,00			
Demirbaşlar	3.000.000,00	3.000.000,00			
AKTİF TOPLAMI	40.120.000,00	35.320.000,00	PASİF TOPLAMI	40.120.000,00	35.320.000,00

Not: Çalışan sayısı 200 kişidir.

X A.Ş.'nin yukarıda verilen bilançosuna göre: Bağımsız Denetime tabi olma şartlarını 2017 yılında aktif toplamı açısından sağlamakta olduğunu, 2018 yılında ise aktif toplamının 35 milyonun üzerinde olmasına rağmen yıllara sari inş. onarım maliyetlerinin Karar gereğince aktif toplama dahil edilemeyeceği ($35.320.000 - 500.000 = 34.820.000 < 35.000.000$) dikkate alındığında bağımsız denetime tabi olamayacağı görülmektedir.

Örnek:2

“X A.Ş.”nin 2017 dönemine ait Gelir Tablosundaki net satışları toplamı 72.000.000 TL olup; 2018 dönemindeki net satışları toplamı ise 69.200.000 TL’dir. “X A.Ş.”nin yıllara sari işlerden 2018 döneminde elde ettiği gelirler toplamı 600.000 TL ve 2017 yılında elde ettiği gelirler toplamı ise 300.000 TL’dir. Yıllara sari iş 2018 döneminde bitmiştir. Karar’a göre işin bitiminde yıllara sari inş. onarım gelirleri net satış hasılatına dahil edilmeyeceğinden “X A.Ş.” nin net satış hasılatının 2018 döneminde 70.000.000 TL’nin altında kaldığı için Bağımsız denetime tabi olmayacaktır.

Not: Çalışan sayısı 200 kişidir.

B- Denetim Kapsamından Çıkma Ölçütleri

1. Denetime Tabi Olma Ölçütleri'nde belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin peş peşe iki hesap döneminde altında kalan ya da bir hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin **%20 veya daha fazla** oranda altında kalan şirketler müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarlar.

Kararda belirtilen ve aşağıdaki tabloda örnek bir şirket için hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin eşik değerlerinin sağlanması ve denetimin kapsamından çıkma durumu gösterilmiştir:

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 35 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 175 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 20X6	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X7	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X8	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 20X9	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 20Y0	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

31/12/20X8 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden **en az ikisinin eşik değerlerinin yüzde yirmi veya daha fazla oranda altında kalınmadığı** varsayılmıştır.

Denetime tabi olan bir şirketin sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamından çıkması durumunda, söz konusu şirketin müteakip hesap dönemlerinde denetime tabi olup olmayacağına tespitinde son iki yıla ait bilanço, gelir tablosu ile aktif toplamı ve net satış hasılatı ölçütleri esas alınır.

II- BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞU SEÇİLMESİ VE BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ HAKKINDA KISA BİLGİ

1. Bağımsız denetim kuruluşu; 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı resmi gazetede yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği(BDY)” üçüncü bölümünün “Denetim yapmaya yetkililer” başlıklı 11. maddesinde yer alan Kurum(Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu)’ca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler arasından seçilmektedir. Kurumca yetkilendirilen kuruluş ve denetçileri Kurum’un internet adresinden* kontrol edilebilmektedir.

2. Denetim kuruluşunun veya denetçinin seçimi: Türk Ticaret Kanunu(TTK)’nun 409’uncu maddesinde belirtildiği üzere **(faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde)** şirket genel kurulunun toplanması ve TTK’nun 399’uncu maddesi’nde ifade edildiği üzere **“Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır.** Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini **ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.”**

*<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5217/Yetkilendirilen-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Kurulus%CC%A7lar%C4%B1>

3. Denetime seçilen kuruluş TTK 400-2. maddesindeki belirlemeye göre **“On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez.”** Ayrıca BDY’nin 29-ç bendine göre **“Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler.”** Belirtilen sürelerin hesaplanmasında, aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınmaktadır. TTK’nun 397-2. maddesine göre **“Denetime tabi olduğu hâlde, denetlettilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.”**

TTK’nun 1524. maddesi’ne göre **“ 397 nci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketleri, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorundadır.”**

- Bu kapsamda **2019** yılında bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin, şirket genel kurulu kararından **en geç 3 ay** içerisinde internet sitesi kurmaları zorunludur.

4. Bağımsız denetim kuruluşunun veya denetçinin şirket genel kurulunca seçilmesinden **en geç 60 gün** içinde; TTK, KGK, BDY, Bağımsız Denetim Standartları(BDS) ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde belirlenen sözleşme usul ve esaslarına uyularak sözleşme imzalanması gerekmektedir. İmzalanan sözleşmenin **30 gün** içinde “KGK Sözleşme Bilgi Girişi Portalı”* üzerinden Kurum’a bildirilmesi gerekmektedir.

5.Bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasının Kurum’a bildirilmesinin ardından bağımsız denetimin hangi Türkiye Finansal Raporlama Standardı(TFRS)’na göre mi yoksa Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı(BOBİ-FRS)’na göre mi yapılması gerektiği tespit edilmelidir. 2018 hesap dönemi için ve sonrasında TFRS kullanmak zorunda kalan şirketler dışındaki şirketler BOBİ-FRS uygulamak zorundadır. Fakat bu sistem seçildiği takdirde 2 yıl boyunca bu sisteme devam edilmesi gerekmektedir.

*<http://sbg.kgk.gov.tr/Login.aspx?RefUrl=http://sbg.kgk.gov.tr/default.aspx>

6.a) Yukarıdaki açıklamalarımız çerçevesinde bağımsız denetim zorunluluğu kapsamına giren şirketlerin 2019 yılına dair denetçi atama süreci başlamış olup; 31.03.2019 tarihine kadar şirket genel kurulunun yapılması ve bu tarihe kadar bir denetçi ataması zorunludur. *TTK'nun 397-2. maddesine göre: “Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.”*

Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi **seçilememişse**, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin **istemi üzerine**, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki **Asliye Ticaret Mahkemesi**'nce atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır.

6.b) Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nun (*TTK'nın*) **1524. maddesi** kapsamında bağımsız denetim zorunluluğu getirilen şirketlerin **internet sitesi kurma zorunluğu** da bulunmaktadır. İnternet sitesi kurmakla yükümlü bir şirketin, internet sitesi kurmadığı veya internet sitesinde yayımlaması gereken bilgileri yayımlamadığı takdirde uygulanacak yaptırımlar, TTK'nın 1524. maddesinde kurala bağlanmıştır. Öncelikle internet sitesinde yayımlanma zorunluluğu olan bir kararın kanuna aykırılığı sonucunu doğurarak, söz konusu kararın iptali sebebini oluşturur. Madde gerekçesinde de belirtildiği gibi, genel kurul kararı iptal edilir, yönetim kurulu sorumlu tutulur, gereğinde işlem geçerlik kazanmayabilir.

Cezai yaptırımlar ise **TTK'nın 562. maddesinde** kurala bağlanmaktadır. Bu maddede yer alan hükümler uyarınca, internet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri, **100 günden 300 güne** kadar **adli para cezasıyla** ve aynı madde uyarınca internet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan bu fıkroda sayılan failer **yüz güne** kadar adli para cezasıyla cezalandırılır. **Sorumlu kişiler anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleridir.** Bu hükümden dolayı kovuşturma bir şikayete tabi değildir. Dolayısı ile gerekli bilgilerin yer almaması veya bu bilgilere erişimin engellenmesi halinde herkes yasal yollara başvurabilecektir.

7. Finansal Tabloların Düzenlenmemiş Sayılmasının Sonuçları

- a-** Mali tabloların genel kurul tarafından incelenmesi, tartışılması ve ibrası yapılamayacaktır.
- b-** Kar Dağıtımını Yapılamayacaktır.
- c-** Sermaye artırımına ve azaltışına engel olacaktır.
- d-** Fon sağlayan şirketlere (Kredi verenler vb) mali tablolar verilemez. Mali tabloları, YMM veya Mali Müşavir tasdik edemeyecektir.
- e-** Denetçi seçilmesi ve web sitesinde yayınlama zorunluluğuna uyulmaması (Para cezası günlük 20 TL -100 TL, 300 gün 6.000 TL, **özel usulsüzlük 30.000 TL'dir TCK Md. 52/1-**)
- f-** Denetçi seçilmemesinden doğacak zararlardan **yönetim kurulu sorumlu** olur.

III- BANKALARIN KREDİ İŞLEMLERİNE İLİŞKİN YÖNETMELİKTE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN YÖNETMELİK (19.02.2019 Tarih ve 30691 Sayılı Resmi Gazete)

Bu yönetmeliğin 9. maddesinin 4. fıkrasında yapılan düzenleme ile *“Türkiye’de yerleşiklerden alınacak hesap durumu belgelerinin yetkili ve sorumlu şahıslarca imza edilmiş olması, ayrıca Kanununun 54 üncü maddesinin kredilerin dikkate alınma oranlarına ilişkin altıncı fıkrası nazara alınarak yapılacak hesaplamalara göre banka nezdindeki toplam kredi riskleri **beş yüz bin ABD Dolarını aşan** yurt dışında yerleşik kişilerden, kredi notları Ek-1’de asgari ikinci sınıf olarak tasnif edilenlerden daha düşük olanlardan alınacak finansal tabloların ilgili ülkelerin mevzuatına göre yetkilendirilen veya uluslararası düzeyde faaliyet gösteren **bağımsız denetim firmalarınınca denetlenmiş olması şarttır.** Bağımsız denetim raporlarının kredi ilişkisinin devam ettiği sürece her yıl hesap dönemini izleyen altı ay içinde alınmasına devam olunur.”*

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu(BDDK)’nun almış olduğu bu karar ile bağımsız denetime tabi olma şartları genişletilmiştir. Bu düzenleme bize; nasıl ki yazımızın “A” bölümünde belirtilen bağımsız denetime tabi olma ölçütlerinin yıllar itibariyle azalarak genişlediği gibi BDDK’nın da yukarıda belirtilen tutarı azaltarak devam edebileceğini göstermektedir. Dolayısıyla bu yönetmelikte belirlenen kriterin gün geçtikçe azalacağı bağımsız denetime tabi olma şartlarının daha da genişleyeceği öngörülmektedir.



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.