

Sirküler Tarihi : 29/08/2022

Sirküler No : 2022/117

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMAYA İLİŞKİN SIKÇA SORULAN SORULAR

1. Bağımsız denetim nedir?

Bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.

2. Hangi şirketler bağımsız denetime tabidir?

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararın (Karar) 3'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu Karar'da denetime tabi olacak şirketler 4 gruba ayrılmıştır.

1. Grup: Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın denetime tabi olan şirketler (Karar'a Ekli I sayılı listede sayılan şirketler)

2. Grup: Karar'a Ekli II sayılı listede sayılan şirketlerden, aşağıdaki ölçütlerden en az ikisini tek başına veya bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte üst üste iki hesap dönemi sağlayan şirketler:

- a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 125 kişi ve üstü.

3. Grup: 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 şirketlerden aşağıdaki ölçütlerden en az ikisini tek başına veya bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte üst üste iki hesap dönemi sağlayan şirketler:

- a) Aktif toplamı 15 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 20 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 50 kişi ve üstü.

4. Grup: Yukarıda belirtilenler dışında kalan şirketlerden aşağıdaki ölçütlerden en az ikisini tek başına veya bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte üst üste iki hesap dönemi sağlayan şirketler:

- a) Aktif toplamı 35 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 175 kişi ve üstü.

3. Denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesine yönelik hesaplamalar nasıl yapılmalıdır?

Denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesine yönelik hesaplamaların nasıl yapılacağı 16/02/2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar”da açıklanmıştır.

4. Denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde üst üste iki hesap döneminde sağlanması gereken ölçütlerin aynı ölçütler olması mı gerekir?

Denetime tabi olmak için aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı bakımından üst üste iki hesap dönemi için sağlanması gereken ölçütlerin aynı ölçütler olması zorunlu değildir. Örneğin 2019 hesap döneminde sadece aktif toplamı ve çalışan sayısını, 2020 hesap döneminde ise sadece yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısını sağlayan bir şirket 2021 hesap dönemi için bağımsız denetime tabidir.

5. İlk defa denetime tabi olacak şirketler açısından denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabı nasıl yapılmalıdır? Bağlı ortaklık ve/veya iştiraki bulunan şirketlerde hesaplamada ayrıca nelere dikkat edilmelidir?

İlk defa denetime tabi olacak şirketler açısından, denetime tabi olup olunmadığı belirlenirken aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında, vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu (Yurt dışında bulunan bağlı ortaklık ve iştiraklerin varsa denetimden geçmiş uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tabloları, olmaması halinde ise tabi oldukları mevzuat uyarınca hazırladıkları finansal tabloları) esas alınır.

Aktif toplamının hesabında, yukarıda belirtilen finansal tablolar çerçevesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

Bağlı ortaklıkları veya iştirakleri bulunan şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı tutarının hesabında aşağıdaki işlemler yapılır:

- Aktif toplamının hesabında, şirketin kendi aktif toplamından, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin kayıtlı değerleri çıkarılır. Bulunan tutara, bağlı ortaklıklarının aktif toplamının tamamı ve iştiraklerinin aktif toplamından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.
- Yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin kendi yıllık net satış hasılatına bağlı ortaklıklarının yıllık net satış hasılatının tamamı, iştiraklerinin yıllık net satış hasılatından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.
- Grup içi işlemlerden doğan varlık, borç, gelir ve giderlerden, bağlı ortaklıklarla olanların tamamı, şirketin ve bağlı ortaklıkların doğrudan iştirakleriyle olanlarının ise hisselerine düşen payı elimine edilir.

Ayrıca, şirketlerin bağlı ortaklıkları aracılığıyla dolaylı olarak sahip oldukları bağlı ortaklıkla ve iştirakler de şirketin bağlı ortaklığı ve iştiraki olarak değerlendirilir. Örneğin; A Şirketinin B Şirketinde %70, B Şirketinin ise C ve D Şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A Şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplariken, C Şirketini bağlı ortaklığı, D Şirketini de %15 oranında oy hakkına sahip olduğu iştiraki olarak değerlendirir.

Diğer taraftan, şirketlerin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin sahip olduğu bağlı ortaklıklar ve iştirakler, ilgili iştirakin finansal tablolarındaki değerleri üzerinden dikkate alınır. Bu sebeple, şirketin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri eliminasyon işlemlerine dahil edilmez. Örneğin; A Şirketinin B Şirketinde %40, B Şirketinin ise C ve D Şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A Şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarken, sadece B Şirketini iştiraki olarak değerlendirir. C ve D Şirketlerinin aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını dikkate almaz. Dolayısıyla, C ve D Şirketlerinin A ve B Şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemler eliminasyona dahil edilmez

Aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin yurtdışındaki bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamları ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

6. İlk defa denetime tabi olacak şirketler açısından denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde çalışan sayısının hesabı nasıl yapılmalıdır? Bağlı ortaklık ve/veya iştiraki bulunan şirketlerde hesaplamada ayrıca nelere dikkat edilmelidir?

Şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, muhtasar beyannamede veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Söz konusu yıllık ortalama, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir.

Çıracılık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz.

Ortalama çalışan sayısının belirlenmesinde, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştiraklerin çalışan sayısı ise şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

Çalışan sayısının hesabında, şirketin kendisinin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin yurtiçindeki ve yurtdışındaki çalışan sayıları da dikkate alınır.

7. Denetime tabi olan şirketin sonraki hesap döneminde denetim kapsamında olup olmadığının belirlenmesinde aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabı nasıl yapılmalıdır? Bağlı ortaklık ve/veya iştiraki bulunan şirketlerde hesaplamada ayrıca nelere dikkat edilmelidir?

Denetime tabi olan şirketler, daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında TMS'ye (TFRS veya BOBİ FRS) uygun olarak hazırladıkları finansal tablolarda yer alan tutarları esas alır. Bu durumda ilgili TMS uyarınca konsolide finansal tablo hazırlayan şirketlerin, bağlı ortaklıklarının tam konsolidasyon yöntemine, iştiraklerinin ise özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tabloları kullanılır.

Bağlı ortaklığı veya iştiraki bulunan ancak ilgili TMS uyarınca konsolide finansal tablo hazırlamayan (örneğin BOBİ FRS'yi uygulayan orta büyüklükteki) şirketlerde bağlı ortaklık veya iştirakin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplamaya dahil edilmesinde Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar'ın 7 nci madde hükmü uygulanır. (Bkz. 5'inci soru ve cevabı)

8. Denetime tabi olan şirketin sonraki hesap döneminde denetim kapsamında olup olmadığının belirlenmesinde çalışan sayısının hesabı nasıl yapılmalıdır? Bağlı ortaklık ve/veya iştiraki bulunan şirketlerde hesaplamada ayrıca nelere dikkat edilmelidir?

Denetime tabi olan şirketler, daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken çalışan sayısının hesabında muhtasar beyannamede veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalamasını dikkate alınır. Söz konusu yıllık ortalama, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir.

Çıracılık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıracılar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz.

Ortalama çalışan sayısının belirlenmesinde, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştiraklerin çalışan sayısı ise şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

Çalışan sayısının hesabında, şirketin kendisinin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin yurtiçindeki ve yurtdışındaki çalışan sayıları da dikkate alınır.

9. Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerini üstlenen şirketler açısından aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabı nasıl yapılır?

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerini üstlenen şirketler açısından aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı aşağıdaki gibi tespit edilir:

- Aktif toplamının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesapları dikkate alınmaz.
- Yıllık net satış hasılatının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarına sadece ilgili dönemde kaydedilen tutarlar yıllık net satış hasılatına eklenir.
- İşin bitiminde Tekdüzen Hesap Planında yer alan 350-358 nolu hesaplardan ilgili dönem gelir tablosuna aktarılan kısımlar yıllık net satış hasılatının hesabında dikkate alınmaz.

10. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar’da (Karar) da belirlenen eşik değerleri aştığı için denetime tabi olan bir şirket bağımsız denetim kapsamından nasıl çıkar?

Karar’da belirlenen eşik değerleri aştığı için denetime tabi olan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte:

- Karar’da belirtilen ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin iki hesap döneminde art arda altında kalması durumunda (Birbirini takip eden hesap dönemlerinde eşik değerlerin altında kalınan iki ölçütün aynı olması şart değildir) veya
- Karar’da belirtilen ölçütlerden en az ikisinin eşik değerlerinin yüzde yirmi veya daha fazla oranda altında kalması durumunda,

müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar,

11. Denetime tabi iken denetim kapsamından çıkan şirket, sonraki hesap dönemlerinde denetime tabi olup olmadığını belirlerken hangi finansal tabloları esas alır ve hesaplamalar nasıl yapılır?

Denetime tabi olan bir şirketin sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamından çıkması durumunda, söz konusu şirketin müteakip hesap dönemlerinde denetime tabi olup olmadığını tespitinde, Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar'ın 6, 7, 8 ve 9 uncu madde hükümlerini dikkate alarak değerlendirme yapması gerekir. (Bkz. 5, 6 ve 9'uncu soru ve cevabı)

12. Denetime tabi olan bir şirketin tür değiştirmesi bağımsız denetim yükümlülüğünü etkiler mi?

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 180'inci maddesinde “Bir şirket hukuki şeklini değiştirebilir. Yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır.” hususu hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla, tür değiştiren şirket eski şirketin devamı niteliğinde olacağından, denetime tabi olan bir şirketin tür değiştirmesi, bu şirketin bağımsız denetime tabi olma yükümlülüğünü etkilemeyecektir.

13. Bağımsız denetime tabi olan bir şirketin bağlı ortaklığı/iştirakiyiz. Şirket olarak kendimiz de 2021 hesap dönemi için denetim kapsamına girdik. Ana şirketimizin denetimi yapılırken konsolide bir denetim yapıldığından ve bu denetim içerisinde şirketimizin de dolaylı olarak denetimi yapılmaktadır. Bu nedenle Şirketimizin kendisi hakkında ayrıca denetim yapılması gerekiyor mu?

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (Kanun) 398 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, “Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceler; meğerki, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu Bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbi tutulmuş olması halinde de geçerlidir.” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu fıkranın gerekçesinde ise, “...topluluğun FT'leri ile ilgili olup, bunları denetleyen denetçinin görevinin, konsolidasyona tâbi şirketlerin finansal tablolarının incelenmesini kapsayacak şekilde genişlediğini ifade etmektedir. Çünkü topluluğun denetimi konsolidasyona tâbi olan şirketlerin denetiminden soyutlanamaz. Konsolide finansal tablo, konsolidasyona tâbi şirketlerin konsolidasyon kurallarına göre bileşimidir. Konsolidasyona dahil şirket Tasarı hükümlerine göre denetlenmişse, bu denetime gereklilik yoktur. Aynı şekilde, merkezi yurt dışında bulunan bir şirket Tasarının öngördüğü denetimle eşdeğer bir denetimden geçmişse yeniden denetimden geçmez. Yapılan denetimler olumlu görüş yazısı almışsa veya sınırlı olumlu görüş verilmişse ya da ihtilaf varsa denetim gene gerekli olabilir...” ifadesi yer almaktadır.

Söz konusu mevzuat ve gerekçesinden, topluluğun finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılırken, konsolidasyona dahil edilen şirketlerin finansal tablolarının incelenmesi gerektiği, fakat bu incelemenin bir bağımsız denetim olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak, Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar (Karar) uyarınca bağımsız denetime tabi olup konsolidasyona alınan bir şirketin bağımsız denetiminin yapılmış olması durumunda bu incelemenin de zorunlu olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, denetime tabi olan bir şirketin bağlı ortaklığı/iştiraki konumunda olan ve Karar'da belirtilen ölçütleri ayrıca sağlayan şirketin de bağımsız denetiminin ayrı olarak yapılması gerekmektedir.

14. Denetime tabi olmayan bir şirket, ana ortaklığının, bağlı ortaklığının veya iştirakinin denetime tabi olması nedeniyle denetime tabi olur mu?

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar (Karar) uyarınca denetime tabi olma şartlarını taşımayan bir şirket, sadece ana ortaklığının, bağlı ortaklığının veya iştirakinin Karar kapsamında denetime tabi olması nedeniyle denetime tabi olmaz. Ancak bu durum, topluluk denetçisinin konsolide finansal tabloların denetimine ilişkin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Denetim Standartları çerçevesindeki yükümlülüklerini ortadan kaldırmaz.

15. Bağımsız denetimden muaf tutulan şirketler hangileridir?

Bağımsız denetim kapsamı dışında tutulan şirketler Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararın (Karar) 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca:

- Karara ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler ile,
 - Karara ekli (I) sayılı listede belirtilenler ile Karara ekli (II) sayılı listenin 5 (b) sırasında belirtilen şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az yüzde 50'si devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler,
- anılan Kararın kapsamı dışında tutulmuştur.

Kaynak: KGK

