



GÖZETİM FAALİYETLERİ

- | Gözetim Konuları
- | Duyurular
- | Kurul Kararları

İçindekiler

ÖNSÖZ.....	3
1. GİRİŞ.....	4
2. GÖZETİM KONULARI	5
2.1. Sözleşme Bildirimlerine İlişkin Gözetim Konuları.....	5
2.1.1. Asgari Unsur.....	5
2.1.2. Bildirim Süreleri.....	6
2.1.3. Denetime Yetkili Olunan Alanlar.....	7
a) Denetim Kuruluşunun/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçinin Kendisi Yönünden	7
a.1. Özellik Arz Eden Durumlar.....	8
a.1.1. Sigorta, Reasürans ve Özel Emeklilik Şirketlerinin Denetimi	8
a.1.2. İlgili Mevzuatında Yer Alan Özel Hükümler Uyarınca Yapılan Denetimler.....	8
a.1.3. Konkordato Denetimleri	9
b) Denetim Ekiplerinde Görevlendirilen Denetçiler Yönünden.....	9
b.1. Özellik Arz Eden Durumlar	10
b.1.1. Denetim Ekibinde Görevlendirilecek Denetçinin Denetim Yapmaya Yetkili Olduğu Alanın, Denetim Kuruluşunun Denetim Yapmaya Yetkili Olduğu Alandan Bağımsız Olması	10
b.1.2. Sorumlu Denetçinin, Sorumlu Denetçilik Yetki Alanı	10
2.1.4. Sorumlu Denetçilik Onayı.....	11
2.1.5. Ortaklık ve İstihdam İlişkisi	11
2.1.6. Rotasyon Süreleri-	12
a) Denetim Kuruluşunun/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçinin Kendisi Yönünden	12
a.1. Özellik Arz Eden Durumlar.....	12
a.1.1. Aynı Denetim Ağı İçinde Bulunanlar Tarafından Yapılan Denetimler	12
a.1.2. İlişkili Denetim Kuruluşu/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçi Tarafından Yapılan Denetimler.....	13
b) Denetim Ekibinde Görevlendirilen Denetçiler Yönünden.....	13

2.1.7. Denetim Dışı Hizmetler -	14
2.2. Denetim Raporu Bildirimlerine İlişkin Gözetim Konuları.....	15
2.2.1. Bildirim Süreleri.....	15
2.2.2. Finansal Raporlama Çerçevesi	16
a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)	16
b) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)	18
c) Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS).....	18
2.2.3. Rapor Formatları (Kilit Denetim Konusu Dahil)	19
2.2.4. Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Ücretler	19
2.2.5. Finansal Tablolara Verilen Görüş ile Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporuna Verilen Görüşün Uyumu	20
2.2.5. Denetim Raporlarının Tamamlanma Durumu.....	22
2.3. Mesleki Sorumluluk Sigortalarına (MSS) İlişkin Gözetim Konuları.....	22
2.4. Son Takvim Yılına Ait Gelirlere İlişkin Gözetim Konuları.....	23
2.5. Son Takvim Yılına Ait Şeffaflık Raporlarına İlişkin Gözetim Konuları	24
3. SONUÇ	27

ÖNSÖZ

Bilindiği üzere, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kurumumuza verilen en önemli yetki ve görevlerden biri gözetimdir. Mevcut düzenlemeler çerçevesinde Kurumumuzca yürütülen gözetim faaliyetlerinin bir ayağını Kurumuza yapılan bildirimler üzerinde yürütülen uzaktan gözetim faaliyetleri oluşturmaktadır.

Uzaktan gözetim faaliyetleri, denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin ilgili hükümleri çerçevesinde Kurumumuza yapılan bildirimlerde mevzuata aykırı bir durumunun bulunup bulunmadığının kontrollerini kapsamaktadır.

Gözetim faaliyetlerinin icrasında şeffaf, rehberlik odaklı ve önleyici bir gözetim sistemi, benimsediğimiz temel yaklaşımlardandır. Söz konusu yaklaşımlarımız gereğince yayımlanan bu kitapçık, Kurumumuzca yürütülen uzaktan gözetim faaliyetlerinde her bir bildirim türüne esas gözetim konularına, gözetimlerde yaygın olarak karşılaşılan hususlar hakkında Kurumumuzca yayımlanan duyurulara ve Kurulumuzun konuyla ilgili kararlarına ilişkin bilgileri toplu bir şekilde ihtiva etmektedir. Bu kapsamda, kitapçıkta her bir bildirim türüne esas gözetim konuları detaylı bir şekilde anlatılmış, gözetim faaliyetlerine ve gözetimlerde yaygın olarak karşılaşılan hususlara ilişkin Kurumumuzca yayımlanan duyurulara ve Kurulumuzun konuyla ilgili kararlarına yönlendirmeler yapılmıştır.

Çalışmanın tüm paydaşlarımıza faydalı olmasını diliyorum, kitapçığın oluşturulmasında emeği geçen çalışma arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Dr. Hasan ÖZÇELİK
Başkan

1.GİRİŞ

Denetim kuruluşları ve denetçiler Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin (BDY'nin) ilgili hükümleri uyarınca, düzenledikleri denetim sözleşmesi ve denetim raporlarını (BDY m.34/1-b), mesleki sorumluluk sigortası poliçelerini (BDY m.34/1-ç), son takvim yılına ait gelirlerini (BDY m.34/1-d) ve son takvim yılına ait şeffaflık raporlarını (BDY m.36/1) Kurumumuza bildirmek zorunda olup söz konusu bildirimler BDY'nin 47'nci maddesi uyarınca Kurumumuz Sözleşme Bilgi Giriş Sistemi (SBG) üzerinden elektronik ortamda yapılmaktadır.

Denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından Kurumumuza yapılan bu bildirimler düzenli olarak uzaktan gözetim faaliyetine tabi tutulmaktadır. Uzaktan gözetim faaliyetlerinin icrasında, Kurumumuza yapılan bildirimlerde mevzuata aykırı bir durumun bulunup bulunmadığının kontrolü yapılmaktadır.

Bu kapsamda, her bir bildirim türüne esas gözetim konuları aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bununla birlikte, gözetimlerde yaygın olarak karşılaşılan hususlar hakkında Kurumumuzca yayımlanan duyurular ve Kurulumuzun konuyla ilgili kararları da bu çalışmada bir araya getirilmiştir.

2. GÖZETİM KONULARI

Gözetim faaliyetleri, denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından Kurumumuza yapılan sözleşme bildirimleri, denetim raporu bildirimleri, mesleki sorumluluk sigortası bildirimleri, gelir bildirimleri ile şeffaflık raporu bildirimleri olmak üzere 5 ana bildirim¹ üzerinden yürütülmekte olup her bir bildirim türüne esas gözetim konuları şunlardır:

2.1. Sözleşme Bildirimlerine İlişkin Gözetim Konuları

2.1.1. Asgari Unsur²

Bir denetim sözleşmesinde bulunması gereken asgari unsurlar BDY'nin 29/1'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda, denetim sözleşmeleri aşağıda belirtilen söz konusu asgari unsurların tamamını ihtiva etmelidir:

a) Türk Ticaret Kanunu'nun 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketlerine ilişkin yapılacak denetimlerde sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararı veya mahkeme kararının, genel kurul organı bulunmayan işletmelerde ise denetçi seçmeye yetkili organın kararının tarih ve sayısı,

b) Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,

c) Denetim konusu ve kıstası,

ç) Tarafların sorumlulukları,

d) Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,

e) Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,

¹ Denetim Kuruluşları ve Denetçiler tarafından Kurumumuza yapılması gereken bildirimler ile bildirim süreleri ve bildirim şekillerine aşağıdaki bağlantı adresinden erişebilirsiniz:

<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8131/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Yo%CC%88netmeli%CC%86i-Uyar%C4%B1nca-Denetim-Kurulus%CC%A7lar%C4%B1-ve-Denetc%CC%A7iler-Taraf%C4%B1ndan-Kurumumuza-Yap%C4%B1lacak-Bildirimler>

² Sözleşmelerde bulunması gereken asgari unsurlar ile asgari unsurların kontrolünde yaygın olarak karşılaşılan hususlara ilişkin Kurumumuz duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/S%C3%B6zle%C5%9Fmelerde%20Bulunmas%C4%B1%20Gereken-30_01_2023.pdf

f) Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,

g) Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetimi üstlenenler adına denetim raporunu imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,

ğ) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,

h) Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,

ı) Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etmekle yükümlü olduğu,

i) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

Bununla birlikte, BDY’de bir bağımsız denetim sözleşmesinde bulunmaması gereken hususlar da düzenlenmiştir. Bu kapsamda, BDY’nin 29/2’nci maddesine göre denetim sözleşmelerinde, denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması öngörülemez; denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamaz.

2.1.2. Bildirim Süreleri

Bağımsız denetim sözleşmeleri imza tarihinden itibaren en geç 30 gün içerisinde Kurumumuza bildirilmelidir. (BDY m.34/1-b) Söz konusu bildirim yükümlülüğü, denetimin yapılış amacına ve/veya kapsamına bağlı olmaksızın tüm bağımsız denetim sözleşmelerini kapsamaktadır. Bu nedenle ister Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca ister ilgili mevzuatında yer alan özel hükümler uyarınca, isterse ihtiyari olarak yapılan bağımsız denetimlere ait olsun, imzalanan tüm bağımsız denetim sözleşmeleri yukarıda belirtilen süre içerisinde Kurumumuza bildirilmelidir.³

³ Konuya ilişkin Kurul Kararımıza aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:
<https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1482/1%CC%87lgili-Mevzuat%C4%B1nda-Yer-Alan-O%CC%88zel-Hu%CC%88ku%CC%88mler-Uyar%C4%B1nca-Yapt%C4%B1r%C4%B1lan-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimler-ile-I%CC%87htiyari-Olarak-Yapt%C4%B1r%C4%B1lan-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Ait-So%CC%88zles%CC%A7me-ve-Raporlar%C4%B1n-Kurumumuza-Bildirimi-Hakk%C4%B1nda-Kurul-->

2.1.3. Denetime Yetkili Olunan Alanlar

a) Denetim Kuruluşunun/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçinin Kendisi Yönünden

Denetim, sadece Kurumumuzca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilebilir. (BDY m.11/1) Denetim kuruluşları ve denetçilerin bu yetkilerinin kullanımı ise yetkilendirmenin Kurumumuz tarafından ilanı ile başlar. (BDY m.11/2) Kurumumuz tarafından ilan edilen resmi sicilde kayıtlı olmayanlar ile sicilde gayri faal durumda olanlar denetim faaliyetinde bulunamaz. (BDY m. 17/4) Bu kapsamda bir denetim kuruluşu ve denetçinin denetim faaliyetinde bulunabilmesi için her şeyden önce Kurumumuz resmi siciline kayıtlı ve faal durumda olması gerekmektedir.

Bilindiği üzere denetime tabi olan şirketler Kamu Yararını İlgilendiren Şirketler (KAYİK) ve diğer şirketler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. KAYİK'lerin denetimi yalnızca "KAYİK Dahil" denetime yetkili denetim kuruluşları tarafından, diğer şirketlerin denetimi ise Kurumumuzca yetkilendirilmiş tüm denetim kuruluşları veya denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılabilmektedir. (BDY m.11/3) Aşağıdaki şirketler KAYİK kapsamındadır: (BDY m. 4/1-1)

- Halka açık şirketler,
- Bankalar,
- Sigorta şirketleri,
- Reasürans şirketleri,
- Emeklilik şirketleri,
- Faktöring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Emeklilik fonları
- 6362 sayılı Kanunda tanımlanmış olan ihraççılar,
- 6362 sayılı Kanunda tanımlanmış olan sermaye piyasası kurumları:
 - Yatırım kuruluşları,
 - Kolektif yatırım kuruluşları,
 - Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme (gayrimenkul değerlendirme dahil) ve derecelendirme kuruluşları,
 - Portföy yönetim şirketleri,

- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezî takas kuruluşları,
- Merkezî saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Kuruluş ve faaliyet esasları Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları.

a.1. Özellik Arz Eden Durumlar

a.1.1. Sigorta, Reasürans ve Özel Emeklilik Şirketlerinin Denetimi

KAYİK kapsamında yer alan sigorta, reasürans ve özel emeklilik şirketlerinin denetiminde şu hususa ayrıca dikkat edilmelidir:

“KAYİK Dahil” denetime yetkili denetim kuruluşlarının yetki alanlarının Kurumumuzca ilanında “sigortacılık ve özel emeklilik dahil/hariç” ayrımı yapılmaktadır. Bu kapsamda, “KAYİK Dahil” denetime yetkili bir denetim kuruluşunun sigorta, reasürans ve özel emeklilik şirketlerinin denetimini üstlenebilmesi için Kurumumuzca ilan edilen denetim yetkisi “sigortacılık ve özel emeklilik” alanlarını da kapsamalıdır.

a.1.2. İlgili Mevzuatında Yer Alan Özel Hükümler Uyarınca Yapılan Denetimler

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) haricinde, diğer mevzuatta da bağımsız denetime ilişkin özel düzenlemeler yer alabilmektedir. Bu kapsamda, söz konusu denetimlerin üstlenilip üstlenilemeyeceğinin kontrolünde, Kurumumuz düzenlemeleri haricinde, ilgili mevzuatında yer alan düzenlemelere de dikkat edilmelidir.

Örneğin ilgili mevzuatında, söz konusu mevzuat uyarınca yapılacak özel denetimin sadece Kurumumuzca yetkilendirilmiş denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği düzenlenmiş olabilir. Bu durumda, söz konusu özel denetim sadece Kurumumuzca yetkilendirilmiş denetim kuruluşları tarafından üstlenilmelidir. Diğer bir ifade ile denetlenecek şirket KAYİK olmasa dahi, söz konusu denetim, denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından üstlenilmemelidir.

Yine aynı şekilde ilgili mevzuatında, söz konusu mevzuat uyarınca yapılacak özel denetimin sadece Kurumumuzca yetkilendirilmiş “KAYİK Dahil” denetime yetkili denetim

kuruluşları tarafından yapılabileceği düzenlenmiş olabilir. Bu durumda ise yine söz konusu özel denetim sadece Kurumumuzca yetkilendirilmiş “KAYİK Dahil” denetime yetkili denetim kuruluşları tarafından üstlenilmelidir. Diğer bir ifade ile denetlenecek şirket KAYİK olmasa dahi, söz konusu denetim “KAYİK Hariç” denetime yetkili denetim kuruluşları ile denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından üstlenilmemelidir.

a.1.3. Konkordato Denetimleri

Bilindiği üzere Kurulumuzun 25/03/2020 tarihli ve 31079 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 23/03/2020 tarihli 47 sayılı Kararı’nda, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun konkordato talebine eklenecek belgeleri düzenleyen 286’ncı maddesine dayanılarak hazırlanan Yönetmelik kapsamında yapılacak denetimlerin sadece “KAYİK Dahil” denetime yetkili denetim kuruluşları tarafından yürütüleceği hükme bağlanmıştır.⁴ Bu nedenle konkordato denetimi sadece Kurumumuzca yetkilendirilmiş “KAYİK Dahil” denetime yetkili denetim kuruluşları tarafından üstlenilmelidir. Diğer bir ifade ile konkordato denetimi yapılacak şirket KAYİK olmasa dahi, “KAYİK Hariç” denetime yetkili denetim kuruluşları ile denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından konkordato denetimi üstlenilmemelidir.

b) Denetim Ekiplerinde Görevlendirilen Denetçiler Yönünden

Bilindiği üzere BDY’nin 27’nci maddesi uyarınca denetim, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir.⁵ Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak denetimi Kurumumuz düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olan yeterli sayıda denetçiden oluşturulur. Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler ise yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır.

⁴ Kurulumuzun Konkordato denetimlerinin sadece KAYİK Dahil Yetkili Denetim Kuruluşları tarafından yapılabileceğini düzenleyen Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Kurul%20Karar%C4%B1.pdf>

⁵ Denetim ekiplerinin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken hususlar ile bu konuda yaygın olarak yapılan hatalara ilişkin Kurumumuz duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/S%C3%B6zle%C5%9Fmelerde%20Bulunmas%C4%B1%20Gereken-30_01_2023.pdf

Diğer taraftan, denetçilerin yetki alanlarının Kurumumuzca ilanında “Temel Alan-Sermaye Piyasası-Bankacılık-Sigortacılık ve Özel Emeklilik” ayrımı yapılmaktadır. Bu kapsamda sadece “Temel Alan”da denetim yapma yetkisi bulunan bir denetçi sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik şirketlerinin denetiminde görevlendirilmemelidir.

b.1. Özellik Arz Eden Durumlar

b.1.1. Denetim Ekibinde Görevlendirilecek Denetçinin Denetim Yapmaya Yetkili Olduğu Alanın, Denetim Kuruluşunun Denetim Yapmaya Yetkili Olduğu Alandan Bağımsız Olması

Denetim ekibine yapılacak görevlendirmelerde dikkat edilecek bir husus, denetim ekibinde görevlendirilecek denetçinin denetim yapmaya yetkili olduğu alanın, denetim kuruluşunun kendisinin denetim yapmaya yetkili olduğu alandan bağımsız olmasıdır. Diğer bir ifade ile denetim kuruluşunun “KAYİK Dahil” denetim yapmaya yetkili olması, sadece “Temel Alan”da denetim yapma yetkisi bulunan bir denetçisini sermaye piyasası/bankacılık şirketlerinin denetiminde görevlendirebileceği anlamına gelmemektedir. Denetim ekibinde görevlendirilecek denetçinin de denetim kuruluşundan ayrı olarak sermaye piyasası/bankacılık alanlarında denetim yapma yetkisi bulunmalıdır.

Yine aynı şekilde, denetim kuruluşunun sigortacılık ve özel emeklilik şirketlerinde denetim yapmaya yetkili olması, sadece “Temel Alan”da ve/veya “Temel Alan-Sermaye Piyasası-Bankacılık” alanlarında denetim yapma yetkisi bulunan bir denetçisini sigortacılık ve özel emeklilik şirketlerinin denetiminde görevlendirebileceği anlamına gelmemektedir. Denetim ekibinde görevlendirilecek denetçinin de denetim kuruluşundan ayrı olarak “sigortacılık ve özel emeklilik” alanlarında denetim yapma yetkisi bulunmalıdır.

b.1.2. Sorumlu Denetçinin, Sorumlu Denetçilik Yetki Alanı

Bilindiği üzere, Kurumumuzca verilen sorumlu denetçilik onayı, fiili denetim tecrübesine göre “KAYİK Hariç” veya “KAYİK Dahil” şeklinde yapılmaktadır. Bu nedenle, sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak yer alacakların denetçi olarak denetim yapmaya yetkili oldukları alanların haricinde (Temel Alan, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik), ayrıca sorumlu denetçilik yetki alanının da (“KAYİK Hariç” veya “KAYİK Dahil”) denetimi yapılacak şirketi kapsamaması gerekmektedir.

Örneğin, denetçi olarak denetim yapmaya yetkili olduğu alan “Temel Alan, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik” olan bir denetçinin, sorumlu denetçilik

yetkisi “KAYİK Hariç” ise bu kişi Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik şirketlerinin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde sorumlu denetçi olarak yer almamalıdır.

Yine aynı şekilde, denetçi olarak denetim yapmaya yetkili olduğu alan “Temel Alan, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik” olan bir denetçinin, sorumlu denetçilik yetkisi “KAYİK Dahil - Sigortacılık ve Özel Emeklilik Hariç” ise yine bu kişi Sigortacılık ve Özel Emeklilik şirketlerinin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde sorumlu denetçi olarak yer almamalıdır.

2.1.4. Sorumlu Denetçilik Onayı

Sorumlu denetçiler, BDY'nin 28/1'inci maddesinde belirtilen şartları sağlayan denetçiler arasından Kurumumuzun onayı alınmak suretiyle görevlendirilir. Bu nedenle anılan maddede belirtilen şartları sağlasa dahi, Kurumumuz kayıtlarında sorumlu denetçi olarak tescil ve ilan edilmemiş kişiler denetim sözleşmelerinin asıl ve yedek denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak görevlendirilmemeli ve denetim raporlarını imzalamamalıdır.

2.1.5. Ortaklık ve İstihdam İlişkisi

BDY'nin 26/4'üncü maddesi uyarınca denetçilerin sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilmesi mümkündür. Bu kapsamda denetçiler ortak oldukları veya istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla veya denetim üstlenen bağımsız denetçiyle ilişkileri sona ermedikçe; başka bir denetim kuruluşunda denetim faaliyetinde bulunamazlar/ortak olamazlar, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunamazlar veya bunlar tarafından üstlenilen denetimlerde görev alamazlar.⁶

⁶ Kurulumuzun Denetim Kuruluşlarının yetkilendirilmesinde BDY'nin 13/1-i maddesinin uygulanmasına ilişkin Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Denetim%20Kurulu%C5%9Fu%20Yetkilendirilme%20%C5%9Eartlar%C4%B1ndan%2013-1-i%20Maddesinin%20Uygulanmas%C4%B1na%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kurul%20Karar%C4%B1-son.pdf>

2.1.6. Rotasyon Süreleri⁷⁻⁸

a) Denetim Kuruluşunun/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçinin Kendisi Yönünden

Denetim kuruluşuna ve denetim üstlenen bağımsız denetçilere ilişkin rotasyon süreleri BDY'nin 26/1-ç maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre denetim kuruluşu ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler, üç yıl geçmedikçe, son on yılda yedi yıl denetim çalışması yürüttüğü aynı işletmeye ilişkin denetimleri üstlenemez.

a.1. Özellik Arz Eden Durumlar

a.1.1. Aynı Denetim Ağı İçinde Bulunanlar Tarafından Yapılan Denetimler

Bilindiği üzere denetim ağı, denetim kuruluşlarının veya denetim üstlenen bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan işbirliğine yönelik yapılanmayı ifade etmektedir.

Bir şirketin denetimlerinin aynı denetim ağı içinde bulunan denetim kuruluşları/denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılması durumunda rotasyon süresi kuruluş/denetim üstlenen bağımsız denetçi bazında ayrı ayrı değil, topluca dikkate alınarak hesaplanmalıdır. (BDY m.26/2)

Örneğin, ABC BDK A.Ş. ile DEF BDK A.Ş.'nin aynı denetim ağına olduğunu varsayalım. Denetime tabi olan XYZ LTD ŞTİ'nin 2013, 2014, 2015,2016 hesap dönemlerinin denetimi ABC BDK A.Ş. tarafından, 2017, 2018, 2019 hesap dönemlerinin denetimi ise DEF BDK A.Ş. tarafından yapılmış olsun. Bu örnekte, şirketin üst üste 7 yıl denetimi, aynı denetim ağına dâhil kuruluşlar tarafından yapıldığından hem ABC BDK A.Ş. açısından hem de DEF BDK A.Ş. açısından 7 yıllık süre tamamlanmıştır. Bu nedenle hem ABC BDK A.Ş. hem de

⁷ Rotasyon uygulamasına yönelik Kurulumuz Kararına aşağıdaki bağlantı adresinden erişim sağlayabilirsiniz: <https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1390/Rotasyon-Uygulamas%C4%B1-Hakk%C4%B1nda-Kurul-Karar%C4%B1>

⁸ İlgili mevzuat gereğince cari yıl denetimlerinin yanı sıra geçmiş hesap dönemlerine ilişkin yapılan denetimlerin rotasyon süresinin hesaplanmasında dikkate alınmaması hakkında Kurulumuz Kararına aşağıdaki bağlantı adresinden erişim sağlayabilirsiniz: <https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1389/I%CC%87Ilgili-Mevzuat-Gereg%CC%86ince-Cari-Y%C4%B1-Denetimlerinin-Yan%C4%B1s%C4%B1ra-Gec%CC%A7mis%CC%A7-Hesap-Do%CC%88nemlerine-I%CC%87Iis%CC%A7kin-Yap%C4%B1lan-Denetimlerin-Rotasyon-Su%CC%88resinin-Hesaplanmas%C4%B1nda-Dikkate-Al%C4%B1nmamas%C4%B1-Hakk%C4%B1nda-Kurul-Karar%C4%B1>

DEF BDK A.Ş.'nin mevzuatta öngörülen süre kadar ara vermeden, anılan şirketin denetimini üstlenmesi mümkün değildir.

a.1.2. İlişkili Denetim Kuruluşu/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçi Tarafından Yapılan Denetimler

Bilindiği üzere ilişkili denetim kuruluşu/denetim üstlenen bağımsız denetçi, aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın denetim kuruluşunun/denetim üstlenen bağımsız denetçinin, yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olduğu veya denetim kuruluşunun/denetim üstlenen bağımsız denetçinin yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olan diğer denetim kuruluşlarını/denetim üstlenen bağımsız denetçileri ifade etmektedir.

Bir şirketin denetimlerinin ilişkili denetim kuruluşları/denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılması durumunda rotasyon süresi kuruluş/denetim üstlenen bağımsız denetçi bazında ayrı ayrı değil, topluca dikkate alınarak hesaplanmalıdır. (BDY m.26/2)

Örneğin, ABC BDK A.Ş. ile DEF BDK A.Ş.'nin ilişkili denetim kuruluşu olduğunu varsayalım. Denetime tabi olan XYZ LTD ŞTİ'nin 2013, 2014, 2015,2016 hesap dönemlerinin denetimi ABC BDK A.Ş. tarafından, 2017, 2018, 2019 hesap dönemlerinin denetimi ise DEF BDK A.Ş. tarafından yapılmış olsun. Bu örnekte şirketin üst üste 7 yıl denetimi, ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapıldığından hem ABC BDK A.Ş. açısından hem de DEF BDK A.Ş. açısından 7 yıllık süre tamamlanmıştır. Bu nedenle hem ABC BDK A.Ş. hem de DEF BDK A.Ş.'nin mevzuatta öngörülen süre kadar ara vermeden, anılan şirketin denetimini üstlenmesi mümkün değildir.

b) Denetim Ekibinde Görevlendirilen Denetçiler Yönünden

Denetim ekibinde görevlendirilecek denetçilere ilişkin rotasyon süreleri BDY'nin 26/1-ç maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, denetim kuruluşunda veya denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında çalışan denetçiler, üç yıl geçmedikçe, son on yılda yedi yıl denetim çalışması yürüttüğü aynı işletmeye ilişkin denetimlerde görev alamazlar.

Denetim ekibinde görevlendirilen denetçiye ilişkin rotasyon süresinin hesabında dikkat edilmesi gereken husus, rotasyon süresinin yanında çalışılan denetim kuruluşuna/denetim üstlenen bağımsız denetçiye değil, denetlenen işletmeye bağlı olduğudur. Bu nedenle denetim ekibinde görevlendirilen denetçinin rotasyon süresinin hesabında, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler topluca dikkate alınmalıdır. (BDY m.26/2)

Örneğin: “2012-2017 yılları arasında ABC BDK A.Ş.’de çalışan Bay A, DEF A.Ş.’nin 2013, 2014, 2015 ve 2016 hesap dönemlerinin denetimlerinde bu denetim kuruluşu tarafından asıl denetim ekibinde denetçi olarak görevlendirilmiştir. Bay A, 2018 yılından itibaren XYZ BDK A.Ş.’de çalışmaya başlamıştır. DEF A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerinin denetimleri XYZ BDK A.Ş. tarafından üstlenilmiştir.”

Bay A, daha önce DEF A.Ş.’nin 2013, 2014, 2015 ve 2016 hesap dönemlerinin denetimlerinde ABC BDK A.Ş. tarafından asıl denetim ekibinde denetçi olarak görevlendirildiğinden, 7 yıllık sürenin 4 yılını tamamlamıştır. Bay A’nın XYZ BDK A.Ş.’de çalışmaya başlaması ile DEF A.Ş.’nin denetiminde geçen söz konusu 4 yıllık süre sıfırlanmamaktadır. Bu nedenle XYZ BDK A.Ş, Bay A’yı DEF A.Ş.’nin denetimlerinde görevlendirip görevlendiremeyeceğini hesaplarken, Bay A’nın bu şirketin denetiminde önceden geçirdiği 4 yıllık süreyi de göz önünde bulundurmalıdır.

2.1.7. Denetim Dışı Hizmetler ⁹⁻¹⁰

TTK’nın 400’üncü maddesi, bir şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunulmuşsa o şirketin denetiminin üstlenilmesini yasaklamış, BDY’nin 26/1-a maddesi ise denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerin TTK uyarınca yasaklanan bir denetimi üstlenemeyeceği hususunu hüküm altına almıştır.

Bununla birlikte BDY’nin 22/5’inci maddesinde denetim kuruluşu ve denetçilerin, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremeyeceği, bunu denetim ağında bulunanlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamayacağı belirtilmiş, denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri ile denetim üstlenen bağımsız denetçilerin kadrosunda yer alan denetçileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilmiştir.

⁹ Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar hakkında Kurumumuz duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4734/Denetim-Faaliyetine-I%CC%87lis%CC%A7kin-K%C4%B1s%C4%B1tlamalar-Hakk%C4%B1nda-Duyuru>

¹⁰ Kurulumuzun vergi beyannamelerinin gönderilmesine aracılık edilmesine ilişkin Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Kurul_Karari_26.12.2014.pdf

2.2. Denetim Raporu Bildirimlerine İlişkin Gözetim Konuları

2.2.1. Bildirim Süreleri

Denetimin yapılış amacına/kapsamına bağlı olmaksızın, tüm bağımsız denetim raporları imza tarihinden itibaren en geç 30 gün içerisinde Kurumumuza bildirilmelidir.¹¹ (BDY m.34/1-b)

Denetim raporlarının Kurumumuza bildiriminde dikkat edilmesi gereken husus, bildirim yükümlüğünün sadece Finansal Tablolar Hakkında Hazırlanan Denetçi Raporunu değil, Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporu Hakkında Denetçi Raporunu ve Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporunu da kapsadığıdır. Şöyle ki, bilindiği üzere TTK'nın 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan şirketlerin denetimlerinde, denetim sonunda denetçi tarafından ayrı ayrı:

1- Finansal Tablolar Hakkında Denetçi Raporu (TTK m.402/1),

2- Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporu Hakkında Denetçi Raporu (TTK m. 402/2) ve

3- Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu (RESK) (TTK m. 398/4 ve m.402/6) (söz konusu rapor sadece pay senetleri borsada işlem gören şirketler ile denetçinin böyle bir komitenin kurulmasını gerekli gördüğü diğer şirketler için zorunludur.)

düzenlenmelidir.

Bu kapsamda TTK'nın 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan şirketlerin denetimlerinde yukarıda belirtilen denetim raporlarına ilişkin BDY'nin 34/1-b maddesinde belirtilen süre içerisinde Kurumumuza bildirimde bulunulmalıdır.

¹¹ Konuya ilişkin Kurul Kararımıza aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:
<https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1482/1%CC%87lgili-Mevzuat%C4%B1nda-Yer-Alan-O%CC%88zel-Hu%CC%88ku%CC%88mler-Uyar%C4%B1nca-Yapt%C4%B1r%C4%B1lan-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimler-ile-I%CC%87htiyari-Olarak-Yapt%C4%B1r%C4%B1lan-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Ait-So%CC%88zles%CC%A7me-ve-Raporlar%C4%B1n-Kurumumuza-Bildirimi-Hakk%C4%B1nda-Kurul-->

2.2.2. Finansal Raporlama Çerçevesi

Finansal raporlama çerçevesi, denetimi yapılacak finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan düzenlemedir. Finansal tabloların hangi düzenlemeye göre hazırlanacağı hususu Kurumumuz tarafından belirlenmekte olup konuya ilişkin Kurumumuz tarafından belirlenen finansal raporlama çerçeveleri şunlardır:

a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

Hangi şirketlerin finansal tablolarını TFRS'lere göre hazırlamasının zorunlu olduğu, Kurulumuzun Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kararında açıklanmıştır.¹²

Buna göre aşağıdaki şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarını TFRS'lere göre hazırlamalıdır:

1) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

b) Sermaye piyasası araçlarını sadece nitelikli yatırımcılara satan ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen şirketler,

c) Pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını tahsisli olarak ihraç eden halka açık olmayan şirketler,

d) Yatırım kuruluşları,

e) Kolektif yatırım kuruluşları,

f) Portföy yönetim şirketleri,

g) İpotek finansmanı kuruluşları,

h) Bağımsız denetim kuruluşları,

i) Gayrimenkul değerlendirme kuruluşları,

¹² Söz konusu Kurul Kararımıza aşağıdaki bağlantı adresinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20uygulama%20kapsam%C4%B1na%20ili%C5%9Fkin%20kurul%20karar%C4%B1.pdf>

- j) Derecelendirme kuruluşları,
- k) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,
- l) Varlık kiralama şirketleri,
- m) Merkezî takas kuruluşları,
- n) Merkezî saklama kuruluşları,
- o) Veri depolama kuruluşları,

p) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı elli ve üstü.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

- a) Bankalar,
- b) Finansal kiralama şirketleri,
- c) Faktöring şirketleri,
- d) Finansman şirketleri,
- e) Varlık yönetim şirketleri,
- f) Derecelendirme kuruluşları,
- g) Finansal holding şirketleri,
- h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.
- i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) a) Hazine ve Maliye Bakanlığınca faaliyet izni verilmiş A grubu yetkili müesseselerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Brüt satış toplamı 250 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Aktif toplamı 7,5 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 25 ve üstü.

b) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli maden aracı kurumları ve kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden anonim şirketler.

b) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

TTK'nın 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olup, yukarıda açıklandığı üzere TFRS uygulamak zorunda olmayan şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlamalıdır. Ancak söz konusu şirketlerin BOBİ FRS yerine isteğe bağlı olarak TFRS'leri uygulayabilmesi de mümkündür.

c) Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)

Bilindiği üzere, KÜMİ FRS 16/01/2023 tarihli ve 32075 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış ve 1/1/2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.¹³

KÜMİ FRS'nin amacı, TTK'ya göre bağımsız denetime tabi olmayıp ihtiyari olarak TFRS veya BOBİ FRS uygulamayan, TTK'nın 64 ilâ 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmektir.

KÜMİ FRS'nin, 29/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” uyarınca bağımsız

¹³ Konuya ilişkin Kurumumuz duyurusuna ve Kurulumuzun KÜMİ FRS hakkındaki Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMI_FRS_Kurum_Sitesi_Duyuru_Metni.pdf

denetime tabi olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından aşağıdaki finansal tablolarda uygulanması öngörülmüştür:

- i) Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamı dışında olup diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda ve
- ii) Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolarda.

2.2.3. Rapor Formatları (Kilit Denetim Konusu Dahil)

Denetçi raporunun biçim ve içeriğine ilişkin hükümlerin yer aldığı BDS'lerde (BDS 700, BDS 701, BDS 705, BDS 706, BDS 720 gibi) denetim raporlarının formatlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Bu itibarla, yapılan denetimler sonucu düzenlenen raporların biçim ve içerikleri anılan BDS'lerde yer alan düzenlemelere uygun olmalıdır.

2.2.4. Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Ücretler

Bilindiği üzere Kurulumuzun 30.03.2021 tarihli ve 31439 sayılı Resmî Gazetede (Mükerrer) yayımlanan 25.03.2021 tarih ve 1755 sayılı Kararı¹⁴ ve 26.03.2021 tarih ve 1771 sayılı Kararıyla¹⁵, uluslararası uygulamalar çerçevesinde, bağımsız denetimde gerekli kalite ve güvenin artırılmasını teminen kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile büyük işletmelerin bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşundan aldığı hizmetlere ilişkin ücretlerin açıklanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

¹⁴ Kurulumuzun 25.03.2021 tarih ve 1755 sayılı Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/03/20210330M1-1.pdf> (Bakınız BOBİ FRS'nin "Dipnotlar" bölümünün 26.8 (c) paragrafı)

¹⁵ Kurulumuzun 26.03.2021 tarih ve 1771 sayılı Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/EK%202.pdf>

Kurulumuzun söz konusu Kararları uyarınca;

- ✓ Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar ile
- ✓ Büyük İşletmeler
 - Zorunlu ya da isteğe bağlı olarak TFRS uygulayan Büyük İşletmeler.
 - BOBİ FRS uygulayan Büyük İşletmeler.

bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşundan aldığı aşağıda belirtilen hizmetlere ilişkin ücretleri yıllık finansal tablolarına ait dipnotlarında **“Bağımsız Denetçi/Bağımsız Denetim Kuruluşundan Alınan Hizmetlere İlişkin Ücretler”** başlığı altında ayrı bir şekilde ve karşılaştırmalı olarak açıklamak zorundadır¹⁶:

- Raporlama dönemine ait bağımsız denetim ücreti,
- Her bir hizmet türü için ayrı ayrı olmak üzere; bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından verilen diğer güvence hizmetleri, vergi danışmanlık hizmetleri ve bağımsız denetim dışı diğer hizmetlere ilişkin raporlama dönemine ait ücreti.

2.2.5. Finansal Tablolara Verilen Görüş ile Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporuna Verilen Görüşün Uyumu

Bilindiği üzere bağımsız denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları BDS 720’de açıklanmıştır. Anılan Standardın 23T paragrafında denetçinin TTK uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde, finansal tablolar hakkında verilen görüşe bağlı olarak içinde bulunulan şartlara göre “diğer bilgiler”e ilişkin görüşünde yalnızca aşağıdaki tabloda öngörülen görüşlerden birini verebileceği belirtilmiştir:

¹⁶ Bağımsız Denetçi veya Bağımsız Denetim Kuruluşundan Alınan Hizmetlere İlişkin Ücretlerin Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanması Hakkında Kurumumuz Duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz: <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/duyuru-04.10.2023.pdf>

Finansal Tablolar Hakkında Verilen Görüş	Diğer Bilgiler Hakkında Verilen Görüş				
	Olumlu Görüş	Sınırlı Görüş	Olumlu	Olumsuz Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma
Olumlu Görüş	✓	✓		✓	✓
Sınırlı Olumlu Görüş		✓		✓	✓
Olumsuz Görüş				✓	✓
Görüş Vermekten kaçınma					✓
(✓) simgesi; denetçinin finansal tablolara verdiği görüş türü için, içinde bulunulan şartlara göre, diğer bilgilere ilişkin verebileceği görüşü ifade eder.					

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, TTK uyarınca yapılan denetimlerde finansal tablolar hakkında verilen görüş:

- Olumlu ise yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu hakkında olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz veya görüş vermekten kaçınma,
- Sınırlı olumlu ise yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu hakkında sınırlı olumlu, olumsuz veya görüş vermekten kaçınma,
- Olumsuz ise yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu hakkında olumsuz veya görüş vermekten kaçınma,
- Görüş vermekten kaçınma ise yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu hakkında sadece görüş vermekten kaçınma,

verilebilmektedir.

2.2.5. Denetim Raporlarının Tamamlanma Durumu

TTK uyarınca yapılan denetimlerde denetim raporları, denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap dönemine ilişkin olağan genel kurul toplantısından en az 20 gün önce ve her durumda anılan Kanunda olağan genel kurul toplantıları için öngörülen azami sürenin sonuna kadar denetlenen işletmenin yönetim organına teslim edilmelidir. (BDY m.30/3)

TTK'nın 409/1'inci maddesinde ise olağan genel kurul toplantılarının her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Bu kapsamda, anılan düzenlemeler gereğince, TTK uyarınca yapılan denetimlerde denetim raporları en geç:

- Genel hesap dönemi kullanan şirketlerde, denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap dönemini izleyen Mart ayının sonuna kadar,
- Özel hesap dönemi kullanan şirketlerde ise denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap döneminin kapanışını izleyen üçüncü ayın sonuna kadar,

denetlenen işletmenin yönetim organına teslim edilmelidir.

2.3. Mesleki Sorumluluk Sigortalarına (MSS) İlişkin Gözetim Konuları

Bilindiği üzere, BDY'nin 33/1'inci maddesinde denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerin üstlendikleri ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmalarının şart olduğu; 34/1-ç maddesinde ise, mesleki sorumluluk sigortası poliçesinin düzenlenme tarihini takip eden günden itibaren; poliçe ve sigorta şirketindeki değişikliklerin ise bu değişiklikleri takip eden günden itibaren en geç 30 gün içinde Kurumumuza bildirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.¹⁷

Bu kapsamda, denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından:

- a) Üstlenilen ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere ve tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırılmalı,

¹⁷ MSS poliçelerinin yaptırılmasına ve Kurumumuza bildirilmesine ilişkin ayrıntılı bilgiye aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:
https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Mesleki_Sorumluluk_Sigortasinin_Yaptirilmasi_ve_Policelerin_Kurumumuza_Bildirilmesine_Iliskin_Duyuru.pdf

- b) Sigortaya ilişkin poliçe, düzenlenme tarihini takip eden günden itibaren (poliçe ve sigorta şirketindeki değişiklikler ise bu değişiklikleri takip eden günden itibaren) en geç 30 gün içinde Kurumumuza bildirilmelidir.

Bununla birlikte, düzenlenecek mesleki sorumluluk sigortaları bağımsız denetim hizmetlerine yönelik olmalıdır.¹⁸

2.4. Son Takvim Yılına Ait Gelirlere İlişkin Gözetim Konuları

Denetimin yapılış amacına/kapsamına bağlı olmaksızın, bir takvim yılı içerisinde (örneğin 01.01.2023-31.12.2023 tarihleri arasında) bağımsız denetim sözleşmesi imzalamış olan tüm denetim kuruluşları ve denetçiler o takvim yılına ait gelirlerini, Mayıs ayının on beşinci gününün sonuna kadar, Kurumumuza bildirmelidir.¹⁹

Son takvim yılına ait gelirler bildirilirken tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın;

- Bağımsız denetim faaliyetlerinden,
- Diğer denetim faaliyetlerinden,
- Defter tutma hizmetlerinden,
- Danışmanlık hizmetlerinden,

kaynaklanan gelirler ayrı ayrı gösterilmelidir.

Şeffaflık raporu yayımlayan ve raporda son takvim yılına ait gelirlerine yer veren denetim kuruluşları da yukarıda belirtilen süre içerisinde ayrıca gelir bildiriminde bulunmalıdır.

¹⁸ Bağımsız Denetçilik Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartlarına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.seddk.gov.tr/upload/Sigortac%C4%B1k%20Mevzuat%C4%B1/Genel%20C5%9Eartlar/Sorumluluk%20Sigortalar%C4%B1/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denet%C3%A7ilik%20Mesleki%20Sorumluluk%20Sigortas%C4%B1%20Genel%20C5%9Eartlar%C4%B1.pdf>

¹⁹ Kimlerin gelir bildiriminde bulunması gerektiği ile gelir bildirimlerinin nasıl yapılacağına ilişkin ayrıntılı bilgiye aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4837/2021-Takvim-Y%C4%B1na-Ait-Gelirlerin-Kurumumuza-Bildirilmesine-I%CC%87lis%CC%A7kin-Duyuru>

2.5. Son Takvim Yılına Ait Şeffaflık Raporlarına İlişkin Gözetim Konuları

BDY'nin 36'ncı maddesi uyarınca, bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları yıllık şeffaflık raporlarını ilgili takvim yılını müteakip (özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip) dördüncü ayın sonuna kadar internet sitelerinde yayımlamalı ve aynı süre içerisinde Kurumumuza bildirmelidir.²⁰

Aşağıdaki şirketler KAYİK kapsamındadır: (BDY m. 4/1-1)

- Halka açık şirketler,
- Bankalar,
- Sigorta şirketleri,
- Reasürans şirketleri,
- Emeklilik şirketleri,
- Faktöring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Emeklilik fonları
- 6362 sayılı Kanunda tanımlanmış olan ihraççılar,
- 6362 sayılı Kanunda tanımlanmış olan sermaye piyasası kurumları:
 - Yatırım kuruluşları,
 - Kolektif yatırım kuruluşları,
 - Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme (gayrimenkul değerlendirme dahil) ve derecelendirme kuruluşları,
 - Portföy yönetim şirketleri,
 - İpotek finansmanı kuruluşları,
 - Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,
 - Varlık kiralama şirketleri,
 - Merkezî takas kuruluşları,
 - Merkezî saklama kuruluşları,
 - Veri depolama kuruluşları,

²⁰ Şeffaflık raporunun hazırlanması, Kurumumuza bildirilmesi ve yayımlanmasına ilişkin ayrıntılı bilgiye aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2022%20TAKV%C4%B0M%20YILINA%20A%C4%B0T%20C5%9EEFFAFLIK%20RAPORUNA%20C4%B0L%C4%B0C5%9EK%C4%B0N%20DUYURU.pdf>

- Kuruluş ve faaliyet esasları Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları.

Bir takvim yılında yukarıda belirtilen KAYİK'lerden herhangi birinin denetimini yapan denetim kuruluşları o takvim yılına ait şeffaflık raporlarını yukarıda belirtilen süre içerisinde, kendilerine ait internet sitelerinin Şeffaflık Raporlarıyla İlgili Bölümünde yayımlamalı ve yine aynı süre içerisinde Kurumumuza bildirmelidir.²¹ (BDY m. 36/1)

Şeffaflık raporları, denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanmalıdır. (BDY m. 36/2)

Şeffaflık raporları, denetim kuruluşuna ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içermelidir: (BDY m. 36/2)

- Hukuki yapısı ve ortakları hakkında açıklama,
- Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama,
- Organizasyon yapısı hakkında açıklama,
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi (Kişisel güvenliğe ilişkin önemli ve etkin bir tehdidin var olması ve buna talep olması halinde Kurumun onayıyla, yapılacak açıklamada ilgili denetlenen şirket bilgilerine yer verilmeyebilir. BDY m.36/3),
- Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,
- Toplam gelirlerin bağımsız denetim faaliyetlerinden, diğer denetim faaliyetlerinden, defter tutma hizmetlerinden ve danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,

²¹ Şeffaflık raporuna ilişkin yükümlülüklerin kontrolünde yaygın olarak karşılaşılan hususlar hakkında Kurumumuz duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:
https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Seffaflik_Raporuna_Iliskin_Yukumluluklerin_Kontrolunde_Yaygin_Olarak_Karsilasilan_Hususlar_03_01_2023.pdf

- Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

Kurumumuzca KAYİK'ler nezdinde denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olmakla birlikte ilgili takvim yılında KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporu hazırlama, internet sitesinde yayımlama ve Kurumumuza bildirme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak bu kapsamda yer alan denetim kuruluşları bu durumu, internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklamalıdır. (BDY m.36/4)

Şeffaflık raporları ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş halleri ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulmalıdır. (BDY m.36/5)

Şeffaflık raporu hazırlanması durumunda bu raporun denetim kuruluşunun internet sitesinde yayımlanması ve beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulması gerektiğinden ve ilgili takvim yılında KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşlarının bu durumu internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklamaları gerektiğinden, denetim kuruluşlarının internet sitelerini aktif tutmaları ve internet sitelerinde Şeffaflık Raporları ile ilgili bir bölüm oluşturmaları önem arz etmektedir.

3. SONUÇ

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kurumumuza verilen en önemli yetki ve görevlerden biri olan gözetim faaliyetleri denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından Kurumumuza yapılan bildirimler üzerinden yürütülmektedir. Gözetim faaliyetlerinin icrasında şeffaf, rehberlik odaklı ve önleyici bir gözetim sistemi, benimsediğimiz temel yaklaşımlardandır.

Şeffaf ve rehberlik odaklı bir gözetim sistemi yaklaşımımız gereğince, gözetim faaliyetlerinde kontrolü yapılan konular bu çalışmada detaylarıyla açıklanmıştır. Yine aynı yaklaşımımız gereğince, ilgili takvim yılında yürüten gözetim faaliyetlerinin sonuçları bir rapor şeklinde her yıl kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bununla birlikte, gözetim faaliyetlerinin icrasında yaygın olarak karşılaşılan hatalarla, doğru uygulamanın nasıl olması gerektiğine ilişkin hususlar da yine söz konusu yaklaşımımız uyarınca internet sitemizde ayrıca duyurulmaktadır.

Önleyici bir gözetim sistemi anlayışımız gereğince, mevzuata aykırı bir durumun oluşmaması amacıyla; mesleki sorumluluk sigortası, yıllık harç ödemeleri, gelir bildirimi ve şeffaflık raporuna ilişkin yükümlülükler hakkında, her yıl Kurumumuz internet sitesinde hatırlatma duyuruları yayımlanmaktadır.

Bununla birlikte, yine önleyici bir gözetim sistemi anlayışımız gereğince, gözetim faaliyetlerine konu bildirimlerin yapıldığı Sözleşme Bilgi Girişi Sisteminde çeşitli iyileştirmeler yapılmıştır. Şöyle ki, bilindiği üzere anılan sistem üzerinden Kurumumuza yapılacak bildirimlerde, bildirimi yapılacak hususa ait bazı verilerin sisteme girişi istenilmektedir. Sisteme girilen bu veriler, yine sistem tarafından oto kontrole tabi tutularak, hata ve/veya mevzuata aykırı bir durum varsa bildirim yapan tarafa uyarı çıkarılmaktadır. Bu kapsamda, bildirimi yapanlar tarafından hata ve/veya mevzuata aykırılık henüz bildirim aşamasında fark edilmekte ve düzeltme imkânı bulunmaktadır.

Sonuç olarak, başta bu çalışma olmak üzere, gözetim faaliyetlerine ilişkin Kurumumuz internet sitesinde yayımlanan duyuru ve raporlar ile bildirim esnasında oto kontrol sonucu çıkan uyarıların nihai amacı konuya ilişkin farkındalığın arttırılması ve hata ve/veya mevzuata aykırılıkların ortaya konularak tekrarının engellenmesidir. Bu nedenle, Kurumumuzca yapılan söz konusu çalışmalar çerçevesinde denetim kuruluşları ve denetçilerin de gerekli aksiyonları alması gözetim faaliyetlerinde hedeflediğimiz nihai amaca ulaşılması açısından büyük önem taşımaktadır.

