

2025 DÖNEMİ GÖZETİM FAALİYETLERİ RAPORU



İçindekiler

KISALTMALAR VE TANIMLAR.....	4
ÖNSÖZ.....	5
1. GİRİŞ	6
2. GÖZETİM KONULARI.....	7
2.1. Sözleşme Bildirimlerine İlişkin Gözetim Konuları.....	7
2.1.1. Asgari Unsur	7
2.1.2. Bildirim Süreleri.....	9
2.1.3. Denetime Yetkili Olunan Alanlar	9
2.1.3.1. Denetim Kuruluşunun/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçinin Kendisi Yönünden ...	9
a. Özellik Arz Eden Durumlar.....	10
a.1. KAYİK'lerin Denetimi.....	10
a.2.Sürdürülebilirlik Raporlarının Denetimi	11
a.3. İlgili Mevzuatında Yer Alan Özel Hükümler Uyarınca Yapılan Denetimler.....	12
a.4. Konkordato Denetimleri	13
2.1.3.2. Denetim Ekiplerinde Görevlendirilen Denetçiler Yönünden	14
a. Özellik Arz Eden Durumlar.....	14
a.1. KAYİK'lerin Denetimi (Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Hariç).....	14
a.2. Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketlerinin Denetimi.....	15
a.3. Sürdürülebilirlik Raporunun Denetimi	15
a.4. Denetim Ekiplerinde Yer Alacak Denetçilerin Denetim Yapmaya Yetkili Olduğu Alanın, Kuruluşun Denetim Yapmaya Yetkili Olduğu Alandan Bağımsız Olması.....	16
a.5. Sorumlu Denetçinin, Sorumlu Denetçilik Yetki Alanı.....	17
2.1.4. Sorumlu Denetçilik Onayı.....	19
2.1.5. Ortaklık ve İstihdam İlişkisi	19
2.1.6. Rotasyon Süreleri	20
a) Denetim Kuruluşunun/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçinin Kendisi Yönünden	20

a.1. Özellik Arz Eden Durumlar.....	20
a.1.1. Aynı Denetim Ağı İçinde Bulunanlar Tarafından Yapılan Denetimler	20
a.1.2. İlişkili Denetim Kuruluşu/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçi Tarafından Yapılan Denetimler.....	21
b) Denetim Ekibinde Görevlendirilen Denetçiler Yönünden.....	22
2.1.7. Denetim Dışı Hizmetler.....	23
2.2. Denetim Raporu Bildirimlerine İlişkin Gözetim Konuları.....	30
2.2.1. Bildirim Süreleri.....	30
2.2.2. Raporu İmzalayan Sorumlu Denetçi	31
2.2.3. Finansal Raporlama Çerçevesi	31
a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)	31
b) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)	33
c) Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)	34
2.2.4. Rapor Formatları (Kilit Denetim Konusu Dahil)	34
2.2.5. Bağımsız Denetçi Mührü	35
2.2.6. Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Ücretler	35
2.2.7. Finansal Tablolara Verilen Görüş ile Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporuna Verilen Görüşün Uyumu	36
2.2.8. Denetim Raporlarının Tamamlanma Durumu.....	38
2.3. Mesleki Sorumluluk Sigortalarına (MSS) İlişkin Gözetim Konuları.....	38
2.4. Son Takvim Yılına Ait Gelirlere İlişkin Gözetim Konuları.....	39
2.5. Son Takvim Yılına Ait Şeffaflık Raporlarına İlişkin Gözetim Konuları	40
3. 2025 DÖNEMİ GÖZETİM SONUÇLARI.....	44
3.1. Gözetim Kapsamına Alınan Bildirim Sayısı.....	44
3.2. Sözleşmeler Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar	44
3.3. Denetim Raporları Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar	46
3.4. Mesleki Sorumluluk Sigortaları Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar	47
3.5. Gelir Bildirimleri Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar.....	47

3.6. Şeffaflık Raporları Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar.....	47
4. SONUÇ	48

KISALTMALAR VE TANIMLAR

BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
Kurul	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
Kurum	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SBG	: Sözleşme Bilgi Girişi Sistemi
SDY	: Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

ÖNSÖZ

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

Uzaktan gözetim faaliyetleri, denetim kuruluşları ile denetçiler tarafından BDY'nin ilgili hükümleri çerçevesinde Kuruma yapılan bildirimlerde mevzuata aykırı bir durumunun bulunup bulunmadığının kontrollerini kapsamaktadır. Bu kapsamda, denetim kuruluşları ile denetçiler tarafından Kuruma yapılan sözleşme, denetim raporu, mesleki sorumluluk sigortası, son takvim yılına ait gelirler ve şeffaflık raporuna ilişkin bildirimler BDY ve mevzuatta düzenlenen diğer yükümlülüklerle uyum yönünden kontrol edilmekte, yapılan kontrollerin sonuçları çeşitli vasıtalarla kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

2025 Dönemi Gözetim Faaliyetleri Raporu, uzaktan gözetim faaliyetleri çerçevesinde her bir bildirim türüne esas gözetim konularına, yapılan kontrollerin sonuçlarına ve yıllar itibarıyla tespit edilen bulgulara ilişkin bilgiler içermektedir.

Kurumsal temel ilkelerimizden biri olan şeffaflık anlayışımız gereğince hazırlanan bu raporun tüm paydaşlarımıza faydalı olmasını diliyor, Kurum tarafından yürütülen uzaktan gözetim faaliyetlerinin icrasında emeği geçen tüm çalışma arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Dr. İbrahim Ömer GÖNÜL
Başkan

1. GİRİŞ

Denetim kuruluşları ve denetçiler, düzenledikleri denetim sözleşmesi ve denetim raporlarını, mesleki sorumluluk sigortası poliçelerini, son takvim yılına ait gelirlerini ve son takvim yılına ait şeffaflık raporlarını Kuruma bildirmek zorunda olup söz konusu bildirimler BDY'nin 47'nci maddesi uyarınca SBG üzerinden elektronik ortamda yapılmaktadır.

Denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından Kuruma yapılan bu bildirimler düzenli olarak uzaktan gözetim faaliyetine tabi tutulmaktadır. Kurum tarafından yapılan uzaktan gözetim faaliyetleri hakkında kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla hazırlanan bu rapor, 2025 dönemi gözetim faaliyetlerine ilişkin bilgiler içermektedir.

Bu kapsamda raporda ilk olarak, paydaşlarımıza rehberlik sağlaması amacıyla, uzaktan gözetim faaliyetleri çerçevesinde her bir bildirim türüne esas gözetim konuları anlatılmış, gözetim faaliyetlerine ve gözetimlerde yaygın olarak karşılaşılan hususlara ilişkin Kurum tarafından yayımlanan duyurulara ve Kurulun konuyla ilgili kararlarına yönlendirmeler yapılmıştır.

Raporun sonraki bölümlerinde ise 2025 dönemi gözetim faaliyetlerinde tespit edilen bulgulara yönelik detay bilgiler verilerek uzaktan gözetim faaliyetleri kapsamında yıllar itibariyle kontrol edilen bildirim ve tespit edilen bulgulara ilişkin toplu bir gösterim yapılmıştır.

2. GÖZETİM KONULARI

Gözetim faaliyetleri, denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından Kuruma 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

Sözleşmeler, aşağıda belirtilen asgari unsurların tamamını içerecek şekilde düzenlenmelidir.

Bir denetim sözleşmesinde bulunması gereken asgari unsurlar aşağıda sıralanmış olup, düzenlenecek sözleşmeler bu unsurların tamamını ihtiva etmelidir (**BDY m.29/1, SDY m.17/2**):

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,

¹ Denetim Kuruluşları ve Denetçiler tarafından Kuruma 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 Kurum 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

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

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, sözleşmelerde yer almaması gereken hususlar da bulunmaktadır. Buna göre denetim sözleşmelerinde, denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması öngörülememeli; denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanmamalıdır (**BDY m.29/2, SDY m.17/2**).

2.1.2. Bildirim Süreleri

BDY'nin 34/1-b maddesinde düzenlenen "bildirim yükümlülüğü" denetimin yapılış amacına ve/veya kapsamına bağlı olmaksızın tüm denetim sözleşmelerini kapsamaktadır.

Denetim sözleşmeleri imza tarihinden itibaren en geç 30 gün içerisinde Kuruma bildirilmelidir (BDY m.34/1-b, SDY m.17/2). Söz konusu bildirim yükümlülüğü, denetimin yapılış amacına ve/veya kapsamına bağlı olmaksızın, konkordato denetimleri de dahil olmak üzere tüm denetim sözleşmelerini kapsamaktadır. Bu nedenle, ister 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca, ister diğer ilgili mevzuatında yer alan özel hükümler uyarınca, isterse ihtiyari olarak yapılan denetimlere ait olsun, imzalanan tüm denetim sözleşmeleri yukarıda belirtilen süre içerisinde Kuruma bildirilmelidir.³⁻⁴

2.1.3. Denetime Yetkili Olunan Alanlar

2.1.3.1. Denetim Kuruluşunun/Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçinin Kendisi Yönünden

Denetim, sadece Kurum tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilebilir (BDY m.11/1). Denetim kuruluşları ve denetçilerin bu yetkilerinin kullanımı ise yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanı ile başlar (BDY m.11/2). Kurum 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 Kurumun resmi siciline kayıtlı ve faal durumda olması gerekmektedir.

³ Konuya ilişkin Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı 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-->

⁴ Konkordato denetimleri için düzenlenen sözleşmelerin bildirim süresine ilişkin Kurum duyurusuna aşağıdaki bağlantı üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru-21.pdf>

a. Özellik Arz Eden Durumlar

a.1. KAYİK'lerin Denetimi

KAYİK'lerin denetimi yalnızca "KAYİK Dahil" denetime yetkili denetim kuruluşları tarafından, denetim yapmaya yetkili olduğu özel alanlar çerçevesinde üstlenilebilir.

Bilindiği üzere denetime tabi olan şirketler KAYİK'ler ve diğer şirketler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. KAYİK'lerin denetimi yalnızca "KAYİK Dahil" denetime yetkili denetim kuruluşları tarafından denetim yapmaya yetkili oldukları özel alanlar çerçevesinde (sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik⁵ vb.), diğer şirketlerin denetimi ise Kurum tarafından yetkilendirilmiş tüm denetim kuruluşları veya denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılabilmektedir. Aşağıdaki şirketler KAYİK kapsamındadır:

- Halka açık şirketler (6362 sayılı Kanun kapsamında halka açık sayılanlar dahil),
- 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,

⁵ Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketlerinin Bağımsız Denetimlerini Üstlenebilecek Denetim Kuruluşları İçin Aranacak İlave Şartlara İlişkin Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241220-8.pdf>

- Varlık kiralama şirketleri,
 - Merkezî takas kuruluşları,
 - Merkezî saklama kuruluşları,
 - Veri depolama kuruluşları,
 - Kuruluş ve faaliyet esasları Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları.
- Faaliyet alanları, işlem hacimleri, çalışan sayıları ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu etkilediği için Kurum tarafından KAYİK kapsamına alınan şirketler:
- Ödeme kuruluşları⁶,
 - Elektronik para kuruluşları,
 - Tasarruf finansman şirketleri⁷.

a.2.Sürdürülebilirlik Raporlarının Denetimi

Sürdürülebilirlik raporunun denetimi, yalnızca bu alanda denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilebilir (**SDY m.11/1**). Denetim yetkisinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanıya başlar (**SDY m.11/2**). Sürdürülebilirlik raporlarının denetimini üstlenecek denetim kuruluşlarının, denetlenen işletmenin bağımsız denetim faaliyetini üstlenebilmek için gerekli olan alandan da Kurum tarafından ayrıca yetkilendirilmiş olması zorunludur (**SDY m.11/1**).

⁶ Ödeme Kuruluşları ile Elektronik Para Kuruluşlarının KAYİK kapsamına alınmasına ilişkin Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Kurul%20Karar%C4%B1\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Kurul%20Karar%C4%B1(1).pdf)

⁷ Tasarruf Finansman Şirketlerinin KAYİK kapsamına alınmasına ilişkin Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/03/20250327-8.pdf>

a.3. İlgili Mevzuatında Yer Alan Özel Hükümler Uyarınca Yapılan Denetimler

“Diğer İlgili Mevzuat” kapsamında yapılacak denetimlerin üstlenilip üstlenilemeyeceğinin kontrolünde, Kurum düzenlemeleri haricinde, söz konusu ilgili mevzuatında yer alan düzenlemelere de ayrıca dikkat edilmelidir.

Bilindiği üzere, TTK haricinde, diğer ilgili mevzuatta da denetime ilişkin özel düzenlemeler yer alabilmektedir. Bu kapsamda, söz konusu denetimlerin üstlenilip üstlenilemeyeceğinin kontrolünde, Kurum düzenlemeleri haricinde, ilgili mevzuatında yer alan düzenlemelere de dikkat edilmelidir.

Örneğin ilgili mevzuatında, söz konusu mevzuat uyarınca yapılacak özel denetimin sadece Kurum tarafından yetkilendirilmiş denetim kuruluşlarınca yapılabileceği düzenlenmiş olabilir. Bu durumda, söz konusu özel denetim sadece denetim kuruluşlarınca 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 Kurum tarafından yetkilendirilmiş “KAYİK Dahil” denetime yetkili denetim kuruluşlarınca yapılabileceği düzenlenmiş olabilir. Bu durumda ise yine söz konusu özel denetim sadece “KAYİK Dahil” denetime yetkili denetim kuruluşlarınca 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.4. Konkordato Denetimleri

“KAYİK Dahil” bağımsız denetim yetkisini haiz olarak yetkilendirilen veya yetkisi bu şekilde değiştirilen denetim kuruluşlarının konkordato denetimi üstlenebilmeleri için, tescil ve ilan tarihinden itibaren bu yetkiye sahip olarak 3 yıl süreyle denetim faaliyetinde bulunmaları gerekmektedir.

Bilindiği üzere Kurulun 25/03/2020 tarihli ve 31079 sayılı Resmî Gazetede 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.⁸

Bununla birlikte, 11/10/2025 tarihli ve 01/36258 sayılı Kurul Kararı ile “KAYİK Dahil” denetime yetkili denetim kuruluşlarının konkordato denetimini üstlenebilmeleri için ilave bir şart daha getirilmiştir.⁹ Buna göre, anılan Kararın Resmî Gazetede yayımından itibaren (17.10.2025) “KAYİK Dahil” bağımsız denetim yetkisini haiz olarak yetkilendirilen veya yetkisi bu şekilde değiştirilen denetim kuruluşlarının konkordato denetimi üstlenebilmeleri için, tescil ve ilan tarihinden itibaren bu yetkiye sahip olarak 3 yıl süreyle denetim faaliyetinde bulunmaları şart koşulmuştur.

⁸ Konkordato denetimlerinin sadece KAYİK Dahil Yetkili Denetim Kuruluşları tarafından yapılabileceğini düzenleyen Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Kurul%20Karar%C4%B1_.pdf

⁹ Konkordato denetimlerini üstlenecek denetim kuruluşlarına ilişkin ilave şartları düzenleyen Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/10/20251017-9.pdf>

2.1.3.2. Denetim Ekiplerinde Görevlendirilen Denetçiler Yönünden ¹⁰

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

Bununla birlikte denetim, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir (**BDY m.27/1, SDY m.18/1**). Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak denetimi Kurum düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olan yeterli sayıda denetçiden oluşturulur (**BDY m.27/1, SDY m.18/1**). Ancak denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz (**BDY m.27/1, SDY m.18/1**). Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir (**BDY m.27/1, SDY m.18/1**). Yedek denetçiler ise yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır (**BDY m.27/1, SDY m.18/1**).

a. Özellik Arz Eden Durumlar

KAYİK'lerin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak asıl/yedek denetim ekiplerinde yer alacak denetçilerin bağımsız denetçilik yetki alanlarının, şirketin özellik arz eden durumunu (sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik gibi) kapsamı gerekmektedir.

a.1. KAYİK'lerin Denetimi (Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Hariç)

Denetçilerin yetki alanlarının Kurum tarafından ilanında “Temel Alan - **Sermaye Piyasası – Bankacılık** - Sigortacılık ve Özel Emeklilik - Sürdürülebilirlik” gibi ayrımlar yapılmaktadır. Bu nedenle “Sermaye Piyasası” ve/veya “Bankacılık” alanlarında denetim

¹⁰ Denetim ekiplerinin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken hususlar ile bu konuda yaygın olarak yapılan hatalara ilişkin Kurum 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

yapma yetkisi bulunmayan denetçilerin, bu kapsamlarda yer alan şirketlerin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde yer almaması gerekmektedir.

a.2. Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketlerinin Denetimi

Bilindiği üzere Kurulun 20/12/2024 tarihli ve 32758 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 18/12/2024 tarihli 01/28487 sayılı Kararı¹¹ ile sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetimini üstlenebilecek denetim kuruluşları için ilave şartlar belirlenmiştir. Anılan Karar'da belirtilen şartları sağlayan denetim kuruluşları “sigortacılık ve özel emeklilik” alanında denetime yetkili kılınmakta ve bu denetim kuruluşları **yine bu alanda denetime yetkili denetim kadroları ile birlikte** resmi sicilde **ayrıca** ilan edilmektedir. Bu nedenle, sigorta, reasürans ve özel emeklilik şirketlerinin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde yer alacak denetçilerin, denetim kuruluşunun Kurum tarafından ayrı bir şekilde ilan edilen **“Sigortacılık ve Özel Emeklilik Denetim Kadrosunda”** yer alması gerekmektedir.

a.3. Sürdürülebilirlik Raporunun Denetimi

Sürdürülebilirlik raporunun denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde yer alacak denetçilerin sadece “Sürdürülebilirlik” alanında denetim yapma yetkisine sahip olmaları yeterli değildir. Bunların, denetlenen işletmenin bağımsız denetim faaliyetini üstlenebilmek için gerekli olan alanlardan da (sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik gibi) yetkili olmaları zorunludur.

Denetçilerin yetki alanlarının Kurum tarafından ilanında “Temel Alan - Sermaye Piyasası – Bankacılık - Sigortacılık ve Özel Emeklilik - **Sürdürülebilirlik**” gibi ayrımlar yapılmaktadır. Bu nedenle “Sürdürülebilirlik” alanında denetim yapma yetkisi bulunmayan denetçilerin, şirketlerin sürdürülebilirlik raporunun denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde yer almaması gerekmektedir.¹²

¹¹ Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketlerinin Bağımsız Denetimlerini Üstlenebilecek Denetim Kuruluşları İçin Aranacak İlave Şartlara İlişkin Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241220-8.pdf>

¹² 1/1/2027 tarihinden önce biten hesap dönemlerine ilişkin sürdürülebilirlik denetimlerinde, denetim ekiplerine ilişkin Yönetmeliğin 18 inci madde uyarınca aranan diğer şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim ekiplerinde sürdürülebilirlik alanında yetkili olmayan denetçilere yer verilebilir. **Ancak, asıl denetim ekibindeki sorumlu denetçi ile en az bir denetçinin sürdürülebilirlik alanında yetkili olması şarttır.**

Sürdürülebilirlik raporunun denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekipleri için ayrıca şu hususa da dikkat edilmelidir. Şöyle ki, sürdürülebilirlik raporunun denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde yer alacak denetçilerin, denetlenen işletmenin bağımsız denetim faaliyetini üstlenebilmek için gerekli olan alanlardan da yetkili olmaları zorunludur (**SDY m.11/1**). Bu nedenle, söz konusu denetçilerin, bağımsız denetçilik yetki alanlarının denetlenen şirketin özellik arz eden durumunu da (Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik gibi) kapsamaması, bağımsız denetçilik yetki alanı, şirketin özellik arz eden durumunu kapsamayanların, sürdürülebilirlik alanında denetim yapma yetkisi olsa dahi, denetim ekiplerinde denetçi vb. unvanlarla görevlendirilmemesi gerekmektedir.¹³

a.4. Denetim Ekiplerinde Yer Alacak Denetçilerin Denetim Yapmaya Yetkili Olduğu Alanın, Kuruluşun Denetim Yapmaya Yetkili Olduğu Alandan Bağımsız Olması

Sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde yer alacak denetçilerin denetim yapmaya yetkili olduğu alanın, denetim kuruluşunun denetim yapmaya yetkili olduğu alandan bağımsız olarak ayrıca ele alınması gerekmektedir.

Sözleşmelerde denetim ekiplerinin oluşturulmasında dikkat edilecek bir husus, denetim ekiplerinde yer alacak denetçilerin denetim yapmaya yetkili olduğu alanın, denetim kuruluşunun kendisinin denetim yapmaya yetkili olduğu alandan bağımsız olmasıdır. Diğer bir ifade ile denetim kuruluşunun “Sermaye Piyasası” alanında denetim yapmaya yetkili olması, “Sermaye Piyasası” alanında denetim yapma yetkisi bulunmayan denetçilerini “Sermaye Piyasası” şirketlerinin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde görevlendirebileceği anlamına gelmemektedir. Denetim ekiplerinde görevlendirilecek denetçilerin de denetim kuruluşundan ayrı olarak “sermaye piyasası” alanında denetim yapma yetkisi bulunmalıdır.

Yine aynı şekilde, denetim kuruluşunun sigortacılık ve özel emeklilik şirketlerinde denetim yapmaya yetkili olması, “sigortacılık ve özel emeklilik” alanlarında denetim yapma yetkisi bulunmayan denetçilerini sigortacılık ve özel emeklilik şirketlerinin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde görevlendirebileceği anlamına

¹³ Sürdürülebilirlik Raporlarının Denetimi İçin Düzenlenen Sözleşmelerde Oluşturulacak Denetim Ekipleri Hakkındaki Kurum Duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/DenetimEkipOlusturmaHkDuyuru.pdf>

gelmemektedir. Denetim ekibinde görevlendirilecek denetçilerin de denetim kuruluşundan ayrı olarak “sigortacılık ve özel emeklilik” alanlarında denetim yapma yetkisi bulunmalıdır.

Benzer şekilde, denetim kuruluşunun sürdürülebilirlik raporunun denetimini yapmaya yetkili olması, bu alanda denetim yapma yetkisi bulunmayan denetçilerini sürdürülebilirlik raporunun denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde görevlendirebileceği anlamına gelmemektedir. Denetim ekibinde görevlendirilecek denetçilerin de denetim kuruluşundan ayrı olarak “sürdürülebilirlik” alanında denetim yapma yetkisi bulunmalıdır. **(Bu konudaki geçiş dönemi istisnası için 12 numaralı dipnota bakınız.)**

a.5. Sorumlu Denetçinin, Sorumlu Denetçilik Yetki Alanı

Sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde “sorumlu denetçi” olarak yer alacakların, “denetçi” olarak denetim yapmaya yetkili oldukları alanların haricinde (Temel Alan, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik, Sürdürülebilirlik), ayrıca sorumlu denetçilik yetki alanının da denetimi yapılacak şirketin özellik arz eden durumunu (sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik, sürdürülebilirlik gibi) kapsamaması gerekmektedir.

Sürdürülebilirlik raporunun denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde yer alacak “sorumlu denetçilerin”, sorumlu denetçilik yetki alanlarının sadece “Sürdürülebilirlik” raporu denetimini kapsamaması yeterli değildir. Sorumlu denetçilik yetki alanının denetlenen işletmenin bağımsız denetim faaliyetini üstlenebilmek için gerekli olan alanları da ayrıca (sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik gibi) kapsamaması zorunludur.

Bilindiği üzere, Kurum tarafından verilen sorumlu denetçilik onayı “KAYİK Hariç” veya “KAYİK Dahil” şeklinde yapılmakta, “KAYİK Dahil” sorumlu denetçilik onayları ile sürdürülebilirlik denetimi sorumlu denetçilik onaylarında ise fiili denetim tecrübesine ve denetçi olarak denetim yapmaya yetkili olunan alanlara göre “sermaye piyasası”, “bankacılık”, “sigortacılık ve özel emeklilik” ve “sürdürülebilirlik” alanları için ayrı ayrı belirlemeler 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, Sürdürülebilirlik), ayrıca **sorumlu denetçilik yetki alanının** da denetimi yapılacak şirketin niteliğini/ilgili denetimin türünü 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 kişinin Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik şirketlerinin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak görevlendirilmemesi gerekmektedir.

Yine aynı şekilde, denetçi olarak denetim yapmaya yetkili olduğu alan “Sigortacılık ve Özel Emeklilik” şirketlerin denetimini kapsayan bir denetçinin, sorumlu denetçilik yetkisi “Sigortacılık ve Özel Emeklilik” şirketlerini kapsamıyorsa yine bu kişinin Sigortacılık ve Özel Emeklilik şirketlerinin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak görevlendirilmemesi gerekmektedir.¹⁴

Benzer şekilde, denetçi olarak denetim yapmaya yetkili olduğu alan “sürdürülebilirlik” denetimini kapsayan bir denetçinin, sorumlu denetçilik yetkisi sürdürülebilirlik denetimini kapsamıyorsa, bu kişinin sürdürülebilirlik denetimi için düzenlenen sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak görevlendirilmemesi gerekmektedir. **(Bu konudaki geçiş dönemi istisnası için 12 numaralı dipnota bakınız.)**

Sürdürülebilirlik raporunun denetimi için düzenlenen sözleşmelerde yer alacak **sorumlu denetçiler** açısından ayrıca şu hususa da dikkat edilmelidir. Şöyle ki, sürdürülebilirlik raporunun denetimi için düzenlenen sözleşmelerin denetim ekiplerinde yer alacak sorumlu denetçilerin, denetlenen işletmenin bağımsız denetim faaliyetini üstlenebilmek için gerekli olan alanlardan da yetkili olmaları zorunludur (**SDY m.11/1**). Bu nedenle, söz konusu sorumlu denetçilerin, sorumlu denetçilik yetki alanlarının denetlenen şirketin özellik arz eden durumunu da (Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik gibi) kapsamaması, sorumlu denetçilik yetki alanı, şirketin özellik arz eden durumunu kapsamayanların, sürdürülebilirlik alanında denetim yapma yetkisi olsa dahi, denetim ekiplerinde “sorumlu denetçi” olarak görevlendirilmemesi gerekmektedir.¹⁵

¹⁴ Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketlerinin Bağımsız Denetimlerini Üstlenebilecek Denetim Kuruluşları İçin Aranacak İlave Şartlara İlişkin Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241220-8.pdf>

¹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz: 13 No’lu dipnot.

2.1.4. Sorumlu Denetçilik Onayı

Sorumlu denetçilik yetkisi Kurum onayına tabidir. Bu nedenle sorumlu denetçi olabilmek için BDY ve SDY’de düzenlenen şartları sağlasa dahi, Kurum kayıtlarında sorumlu denetçi olarak tescil ve ilan edilmemiş kişilerin denetim sözleşmelerinin asıl ve yedek denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak görevlendirilmemesi gerekmektedir.

Sorumlu denetçiler, BDY’nin 28/1’inci maddesi ile SDY’nin 19/1’inci maddesinde belirtilen şartları sağlayan denetçiler arasından Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilir. Bu nedenle anılan maddelerde belirtilen şartları sağlasa dahi, Kurum 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

Denetçilerin sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilmesi mümkündür (**BDY m.26/4, SDY m.17/2**). 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.¹⁶

Bununla birlikte, bilindiği üzere denetim kuruluşları denetim faaliyetlerini denetim kadroları vasıtasıyla yürütmektedir. Bu kapsamda, denetim kuruluşunda sadece ortak/yönetici pozisyonunda yer alan, denetim kuruluşunun Kurum tarafından ilan edilen denetim kadrolarında yer almayan kişilerin sözleşmelerde oluşturulacak asıl/yedek denetim ekibinde yer almaması gerekmektedir.

¹⁶ Denetim Kuruluşlarının yetkilendirilmesinde Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 13/1-i maddesinin uygulanmasına ilişkin Kurul 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 Süreleri ¹⁷

Rotasyona ilişkin hususlar “Rotasyon Hükümlerinin Uygulanması ve Sürelerin Hesaplanmasına İlişkin Usul ve Esaslar”da kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır.

Rotasyona ilişkin düzenlemeler SDY'nin 17/2 ve 17/3'üncü maddeleri uyarınca sürdürülebilirlik raporu denetimleri açısından da geçerlidir.

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

Aynı denetim ağı içinde bulunan denetim kuruluşları/denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde rotasyon süresi, kuruluş/denetim üstlenen bağımsız denetçi bazında ayrı ayrı değil, topluca dikkate alınarak hesaplanmalıdır.

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 iş birliğine yönelik yapılmayı ifade etmektedir (BDY m.4/1-e).

¹⁷ Rotasyon Hükümlerinin Uygulanması ve Sürelerin Hesaplanmasına İlişkin Usul ve Esaslar'a aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Rotasyon%20H%C3%BCk%C3%BCmlerinin%20Uygulanmas%C4%B1%20ve%20S%C3%BCrelerin%20Hesaplanmas%C4%B1na%20C4%B0li%C5%9Fkin%20Usul%20ve%20Esaslar.pdf>

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 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

İlişkili denetim kuruluşları/denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde rotasyon süresi, kuruluş/denetim üstlenen bağımsız denetçi bazında ayrı ayrı değil, topluca dikkate alınarak hesaplanmalıdır.

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 ekibi açısından rotasyon süresi, denetçinin görev aldığı denetim kuruluşuna/denetim üstlenen bağımsız denetçiye değil, denetlenen işletmeye bağlıdır.

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

Denetim dışı hizmetlere ilişkin düzenlemeler SDY'nin 17/2 ve 17/3'üncü maddeleri uyarınca sürdürülebilirlik raporu denetimleri açısından da geçerlidir.

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.

Konuya ilişkin olarak Kurumun internet sitesinde yayımlanan duyuruda da belirtildiği üzere ¹⁸;

TTK'nın 400/1'inci maddesinde;

*“Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. **Söyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;***

¹⁸ Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar hakkında Kurum duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

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

....

- e. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g. (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

...

denetçi olamaz.” hükmü yer almaktadır.

TTK'nın 400'üncü maddesinin birinci fıkrasının **ilk cümlesinde** denetçinin/denetim kuruluşunun kimler olabileceği belirtilmiş, **ikinci cümlesinde** ise bazı hallerin bulunması durumunda bir şirketin denetiminin hangi denetçiler/denetim kuruluşları tarafından üstlenilemeyeceği ifade edilmiştir.

Bu kapsamda anılan fıkranın ilk cümlesinde denetimin ancak Kurum tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılabileceği belirtilmişken, ikinci cümlesinde ise bazı hallerin bulunması durumunda bir şirketin denetiminin Kurum tarafından yetkilendirilen ilgili bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarınca dahi üstlenilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle TTK'nın 400'üncü maddesinin birinci fıkrasının **ikinci cümlesinde** yer alan;

- “**yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir**” ifadesinin Kurum tarafından yetkilendirilen **bağımsız denetçiler**,
- “**sermaye şirketi**” ifadesinin ise Kurum tarafından yetkilendirilen **bağımsız denetim kuruluşları**,

olarak ele alınması gerekmektedir. Zira Kurum tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmemiş yeminli mali müşavirler ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve bağımsız denetim kuruluşu olarak yetkilendirilmemiş sermaye şirketlerinin zaten denetçi olarak bir denetim faaliyetini üstlenmesi imkân dâhilinde değildir.

Bu kapsamda TTK'nın 400'üncü maddesinin birinci fıkrasının **üçüncü cümlesinde** yer alan **“Söyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;”** ifadesi ise yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, **bağımsız denetçileri, bağımsız denetim kuruluşlarını, bunların ortaklarını, bunların ortaklarının yanında çalışanları veya anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişileri** ifade etmektedir. Bu doğrultuda, bir şirketin **defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunan:**

- Bağımsız denetçi,
- Bağımsız denetim kuruluşu,
- Bunların ortakları,
- Bunların ortaklarının yanında çalışan veya
- Yukarıda anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler ise

ilgili bağımsız denetim kuruluşunun/bağımsız denetçinin **defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunulan** o şirketin ayrıca bağımsız denetimini üstlenmemesi gerekmektedir.

Durumu örneklendirecek olursak:

Örnek 1: “Denetim üstlenen bağımsız denetçi olan Bay A, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuştur. ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimi Bay A tarafından üstlenilmiştir.”

ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defter tutma hizmeti Bay A tarafından verilmiştir. Bu kapsamda Bay A, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuştur. Bu nedenle denetim üstlenen bağımsız denetçi olan Bay A'nın ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimini üstlenmemesi gerekmektedir.

Örnek 2: “Denetim üstlenen bağımsız denetçi Bay A'nın denetim kadrosunda yer alan Bay B, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuştur. ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimi Bay A tarafından üstlenilmiştir. Bay A, söz konusu şirketin denetimi için oluşturulan denetim ekibinde Bay B'yi:

- a. *Görevlendirmemiştir.*
- b. *Asıl denetim ekibinde görevlendirmiştir.*
- c. *Yedek denetim ekibinde görevlendirmiştir.”*

ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defter tutma hizmeti Bay B tarafından verilmiştir. Bu kapsamda Bay B, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuştur. Bu nedenle Bay B'nin denetim kadrosunda yer aldığı denetim üstlenen bağımsız denetçi Bay A'nın, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimini üstlenmemesi gerekmektedir.

Bay A açısından bu kısıtlamanın doğması için ABC A.Ş'nin denetimi için oluşturulacak denetim ekiplerinde Bay B'nin görevlendirilip görevlendirilmemesinin bir önemi bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile Bay B'nin, ABC A.Ş'nin denetimi için oluşturulacak asıl/yedek denetim ekiplerinde görevlendirilmemesi Bay A'nın söz konusu şirketin denetimini üstlenmesini kısıtlayan durumu ortadan kaldırmayacaktır.

Örnek 3: *“Bay A, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuştur. Bay A, XYZ BDK A.Ş'nin ortağı/denetçisi olup, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimi XYZ BDK A.Ş. tarafından üstlenilmiştir. XYZ BDK A.Ş. söz konusu şirketin denetimi için oluşturulan denetim ekibinde Bay A'yu:*

- a. *Görevlendirmemiştir.*
- b. *Asıl denetim ekibinde görevlendirmiştir.*
- c. *Yedek denetim ekibinde görevlendirmiştir.”*

ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defter tutma hizmeti Bay A tarafından verilmiştir. Bu kapsamda Bay A, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuştur. Bu nedenle Bay A'nın ortak olduğu ve/veya denetim kadrosunda yer aldığı XYZ BDK A.Ş'nin, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimini üstlenmemesi gerekmektedir.

XYZ BDK A.Ş. açısından bu kısıtlamanın doğması için Bay A'nın anılan denetim kuruluşundaki görevinin (ortak, denetçi, sorumlu denetçi vb.) bir önemi bulunmamaktadır.

Yine aynı şekilde XYZ BDK A.Ş. açısından bu kısıtlamanın doğması için ABC A.Ş'nin denetimi için oluşturulacak denetim ekiplerinde Bay A'nın görevlendirilip görevlendirilmemesinin de bir önemi bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile Bay A'nın, ABC A.Ş'nin denetimi için oluşturulacak asıl/yedek denetim ekiplerinde görevlendirilmemesi XYZ BDK A.Ş'nin söz konusu şirketin denetimini üstlenmesini kısıtlayan durumu ortadan kaldırmayacaktır.

Örnek 4: “DEF SMMM LTD ŞTİ, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuştur. Bay A, DEF SMMM LTD ŞTİ'nin ortağı olup, aynı zamanda XYZ BDK A.Ş'nin ortağı/denetçisidir. ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimi XYZ BDK A.Ş. tarafından üstlenilmiştir. XYZ BDK A.Ş. söz konusu şirketin denetimi için oluşturulan denetim ekibinde Bay A'yı:

- a. Görevlendirmemiştir.
- b. Asıl denetim ekibinde görevlendirmiştir.
- c. Yedek denetim ekibinde görevlendirmiştir.”

ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defter tutma hizmeti DEF SMMM LTD ŞTİ tarafından verilmiş olup Bay A bu şirketin ortağıdır. Bu nedenle Bay A'nın ayrıca ortağı olduğu ve/veya denetim kadrosunda yer aldığı XYZ BDK A.Ş'nin, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimini üstlenmemesi gerekmektedir.

XYZ BDK A.Ş. açısından bu kısıtlamanın doğması için Bay A'nın anılan denetim kuruluşundaki görevinin (ortak, denetçi, sorumlu denetçi vb.) bir önemi bulunmamaktadır. Yine aynı şekilde XYZ BDK A.Ş. açısından bu kısıtlamanın doğması için ABC A.Ş'nin denetimi için oluşturulacak denetim ekiplerinde Bay A'nın görevlendirilip görevlendirilmemesinin de bir önemi bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile Bay A'nın, ABC A.Ş'nin denetimi için oluşturulacak asıl/yedek denetim ekiplerinde görevlendirilmemesi XYZ BDK A.Ş'nin söz konusu şirketin denetimini üstlenmesini kısıtlayan durumu ortadan kaldırmayacaktır.

Örnek 5: “Yetkilendirilmiş bir bağımsız denetim kuruluşu da olan XYZ BDK ve SMMM A.Ş, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuştur. ABC

A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimi XYZ BDK ve SMMM A.Ş. tarafından üstlenilmiştir.”

ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defter tutma hizmeti XYZ BDK ve SMMM A.Ş tarafından verilmiştir. Bu kapsamda XYZ BDK ve SMMM A.Ş, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuştur. Bu nedenle aynı zamanda yetkilendirilmiş bir bağımsız denetim kuruluşu olan XYZ BDK ve SMMM A.Ş'nin, ABC A.Ş'nin 2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimini üstlenmemesi gerekmektedir.

2. Etik Kurallarda konuya ilişkin yer alan istisnalar yukarıda anılan kısıtlamalar açısından geçerli değil midir?

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının 100.1 U1 paragrafında; *“Mevzuatın bu Kurallarda yer alan hükümlerden daha kısıtlayıcı hükümler öngörmesi hâlinde denetçi söz konusu mevzuata uymak zorundadır. Örneğin, bu Kurallarda bazı şartların sağlanmasıyla izin verilen belirli durumlara mevzuat istisna getirmeksizin izin vermeyebilir veya mevzuat bu Kurallarda öngörülmeleyen bir kısıtlamayı zorunlu tutabilir. Bu durum denetçinin ilave belgelendirme yapmasını gerektirebilir. Bu Kuralların belirli hükümlerine uyulmasının mevzuatla yasaklandığı durumlarda denetçi, Kuralların diğer bütün hükümlerine uyar.”* düzenlemesi yer almaktadır. Bu nedenle TTK'nın 400'üncü maddesi yukarıda açıklanan konuya ilişkin daha kısıtlayıcı hükümler içerdiğinden, Etik Kurallarda yer alan ve bazı şartların sağlanması kaydıyla anılan konuya ilişkin izin veren düzenlemelerin uygulanma alanı kalmamaktadır.

3. Yukarıda anılan kısıtlamaya ilişkin herhangi bir istisna düzenlemesi bulunmakta mıdır?

Kurulun 25.12.2014 tarihli Kararı ile konuya ilişkin düzenleme yapılmıştır.¹⁹ Bu kapsamda 340 ve 405 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerin vergi beyannameleri, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermelerine imkân tanınmış meslek mensuplarından “aralarında hizmet sözleşmesi bulunmayan, münferit talepte bulunan

¹⁹ Kurulun, 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

müşterileriyle **Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi**” akdetmiş olanların aynı şirketin bağımsız denetimini yapmaları, TTK ile ilgili mevzuat kapsamında değerlendirilmiş olup:

- a. Bağımsız Denetimini üstlendiği mükellef şirket ile aralarında başkaca hizmet sözleşmesi bulunmaması, defterlerinin tutulması, finansal tablolarının hazırlanması gibi mesleki hizmetlerin verilmemesi,
- b. Münferit talepte bulunan müşterileriyle mevzuatında öngörülen şekilde aracılık sözleşmesi akdetmiş bulunması,

şartıyla, yetki verilmiş olan meslek mensuplarının **“Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi”**ne istinaden sadece vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine aracılık edilmesinin TTK’nın 400 üncü maddesi çerçevesinde denetimle bağdaşmayan işler kapsamında olmadığına,

karar verilmiştir.

Verilen hizmetin anılan Karar uyarınca istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Verilen hizmetin sadece vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine aracılık edilmesine ilişkin olması, defterlerin tutulması, finansal tabloların hazırlanması vb. gibi diğer mesleki hizmetlerin verilmemesi,
- Söz konusu hizmete ilişkin ilgili mevzuatında öngörülen şekilde **“Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi”**nin akdedilmiş bulunması,

gerekmektedir.

2.2. Denetim Raporu Bildirimlerine İlişkin Gözetim Konuları

2.2.1. Bildirim Süreleri

BDY'nin 34/1-b maddesinde düzenlenen "bildirim yükümlülüğü" denetimin yapılış amacına ve/veya kapsamına bağlı olmaksızın tüm denetim raporlarını kapsamaktadır.

Denetimin yapılış amacına/kapsamına bağlı olmaksızın, tüm denetim raporları imza tarihinden itibaren en geç 30 gün içerisinde Kuruma bildirilmelidir (**BDY m.34/1-b, SDY m.17/2**)^{20,21}

Denetim raporlarının Kuruma bildiriminde dikkat edilmesi gereken husus, bildirim yükümlülüğünün 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 anılan denetim raporlarına ilişkin yukarıda belirtilen süre içerisinde Kuruma bildirimde bulunulmalıdır.²²

²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz: 3 No'lu dipnot.

²¹ Konkordato denetimleri için düzenlenen raporların bildirim süresine ilişkin Kurum duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru-21.pdf>

²² Konuya ilişkin Kurum duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YillikFaaliyetRaporuVeRESKHakkındaDenetciRaporlarınaİlişkinDuyuru.pdf>

2.2.2. Raporu İmzalayan Sorumlu Denetçi

Sorumlu denetçi, belirli bir denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporu denetimi üstlenenler adına imzalamasına yetkili kılınan bağımsız denetçidir. Bu kitapçığın “2.1.3.2. Denetim Ekiplerinde Görevlendirilen Denetçiler Yönünden” başlıklı bölümünde, düzenlenecek sözleşmelerde oluşturulacak denetim ekiplerinde “sorumlu denetçi” olarak yer alacaklara ilişkin yapılan açıklamalar, denetim sonucu düzenlenecek raporu imzalayacak sorumlu denetçiler için de aynen geçerlidir.

2.2.3. Finansal Raporlama Çerçevesi ²³

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

a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

Hangi şirketlerin finansal tablolarını TFRS'lere göre hazırlamasının zorunlu olduğu, Kurulun Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kararında açıklanmıştır.²⁴

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,

²³ Konkordato denetimine esas finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak raporlama çerçevelerine ilişkin Kurum duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru-21.pdf>

²⁴ TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararına 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>

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,

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.²⁵

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 Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” uyarınca bağımsız 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.

2.2.4. 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.

²⁵ Konuya ilişkin Kurum duyurusuna ve Kurulun 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

2.2.5. Bağımsız Denetçi Mührü

Denetim raporlarına, raporu imzalayan sorumlu denetçiye ait mührün tatbik olunması zorunludur.

Bağımsız Denetçi Mühür Tebliği uyarınca; denetim kuruluşu adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilen sorumlu denetçiler ile tek başına denetim raporu imzalayacak denetçiler mühür kullanmak zorundadır.

Denetçiler, denetçi mührünü sadece denetim faaliyetlerine ilişkin işlerinde kullanırlar. Mühür, berat sahibi denetçi tarafından kullanılır. Berat sahibi, mührün kullanılmasından sorumlu olup, başkaları tarafından kullanılmaması için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.

Denetim kuruluşları tarafından düzenlenen denetim raporlarına, kuruluş adına raporu imzalama yetkisini haiz sorumlu denetçinin mührü tatbik olunur.

Mühür; imzalanması ve onaylanması gereken belgelerde imza üzerine, paraf edilme hallerinde ise metni müteakip olmak üzere belgenin sağ alt köşesine paraf üzerine tatbik olunur. Denetim faaliyetlerinde denetçi mührü dışında başka bir mühür kullanılmaz.

2.2.6. Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Ücretler

KAYİK'ler ile Büyük İşletmeler, bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşundan aldığı hizmetlere ilişkin ücretleri yıllık finansal tablolarına ait dipnotlarında açıklamak zorundadır.

Bilindiği üzere Kurulun 30.03.2021 tarihli ve 31439 sayılı Resmî Gazetede (Mükerrer) yayımlanan 25.03.2021 tarih ve 1755 sayılı Kararı²⁶ ve 26.03.2021 tarih ve 1771 sayılı Kararıyla²⁷, uluslararası uygulamalar çerçevesinde, bağımsız denetimde gerekli kalite ve güvenin artırılmasını teminen kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile büyük işletmelerin

²⁶ Kurulun 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)

²⁷ Kurulun 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>

bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşundan aldığı hizmetlere ilişkin ücretlerin açıklanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Kurulun 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 zorundadır²⁸:

- 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.

2.2.7. 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:

²⁸ Bağımsız Denetçi veya Bağımsız Denetim Kuruluşundan Alınan Hizmetlere İlişkin Ücretlerin Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanması Hakkında Kurum 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.²⁹

²⁹ Konuya ilişkin Kurum duyurusuna aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:
<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YillikFaaliyetRaporuveRESKHakkindaDenetciRaporlarinaIliskinDuyuru.pdf>

2.2.8. 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.

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, denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler üstlendikleri ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmalıdır. 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 Kuruma bildirilmesi gerekmektedir.³⁰

Bu kapsamda, denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından:

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

³⁰ MSS poliçelerinin yaptırılmasına ve Kuruma bildirilmesine ilişkin ayrıntılı bilgiye aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru%202026-3.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 Kuruma bildirilmelidir.

Bununla birlikte, düzenlenecek mesleki sorumluluk sigortaları bağımsız denetim hizmetlerine yönelik olmalıdır.³¹

2.4. Son Takvim Yılına Ait Gelirlere İlişkin Gözetim Konuları

Bir takvim yılı içerisine denetim sözleşmesi imzalamış olan tüm denetim kuruluşları ve denetçilerin gelir bildirimini yapma yükümlülüğü bulunmaktadır.

Denetimin yapılış amacına/kapsamına bağlı olmaksızın, bir takvim yılı içerisinde (örneğin 01.01.2024-31.12.2024 tarihleri arasında) denetim sözleşmesi **imzalamış olan** tüm denetim kuruluşları ve denetçiler o takvim yılına ait gelirlerini, Mayıs ayının on beşinci gününün sonuna kadar, Kuruma bildirmelidir.³²

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.

³¹ Bağımsız Denetçilik Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartlarına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.seddk.gov.tr/upload/Sigortac%C4%B1%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>

³² Kimlerin gelir bildiriminde bulunması gerektiği ile gelir bildirimlerinin nasıl yapılacağına ilişkin ayrıntılı bilgiye aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru%20-%202017.pdf>

2.5. Son Takvim Yılına Ait Şeffaflık Raporlarına İlişkin Gözetim Konuları

Bir takvim yılında, KAYİK'lerin sadece sürdürülebilirlik raporunun denetimini yapan denetim kuruluşlarının da BDY'nin 36'ncı maddesi çerçevesinde şeffaflık raporu hazırlama, internet sitesinde yayımlama ve Kuruma bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır.

BDY'nin 36'ncı maddesi uyarınca, bir takvim yılında KAYİK'lerin, sürdürülebilirlik raporunun denetimi de dahil olmak üzere, denetimini 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 Kuruma bildirmelidir.³³

Aşağıdaki şirketler KAYİK kapsamındadır:

- Halka açık şirketler (6362 sayılı Kanun kapsamında halka açık sayılanlar dahil),
- 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,

³³ Şeffaflık raporunun hazırlanması, Kuruma bildirilmesi ve yayımlanmasına ilişkin ayrıntılı bilgiye aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru%20-%202016.pdf>

- 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.
- Faaliyet alanları, işlem hacimleri, çalışan sayıları ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu etkilediği için Kurum tarafından KAYİK kapsamına alınan şirketler:
- Ödeme kuruluşları³⁴,
 - Elektronik para kuruluşları,
 - Tasarruf finansman şirketleri³⁵.

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 Kuruma bildirmelidir.³⁶

Şeffaflık raporları, denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanmalıdır. Şeffaflık raporları, denetim kuruluşuna ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- Hukuki yapısı ve ortakları hakkında açıklama,
- Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,

³⁴ Ödeme Kuruluşları ile Elektronik Para Kuruluşlarının KAYİK kapsamına alınmasına ilişkin Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Kurul%20Karar%C4%B1\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Kurul%20Karar%C4%B1(1).pdf)

³⁵ Tasarruf Finansman Şirketlerinin KAYİK kapsamına alınmasına ilişkin Kurul Kararına aşağıdaki bağlantı adresi üzerinden erişim sağlayabilirsiniz:

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/03/20250327-8.pdf>

³⁶ Şeffaflık raporuna ilişkin yükümlülüklerin kontrolünde yaygın olarak karşılaşılan hususlar hakkında Kurum 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

- 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, (BDY'nin 4/1-i maddesinde de tanımlandığı üzere, kalite güvence sistemi, bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek üzere Kurum tarafından oluşturulan sistemdir. Bu kapsamda, konuya ilişkin olarak şeffaflık raporunda yer alması gereken bilgi, KYS uyarınca denetim kuruluşunun kendisi tarafından yapılan kalite kontrole ilişkin bilgi değil (denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme, izleme vb.), kuruluş nezdinde gerçekleştirilen en son incelemeye ilişkin bilgidir.) (Kamu otoritesi tarafından yapılan KYS incelemesi ve/veya dosya incelemesi.)
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi (Kişisel güvenliğe ilişkin önemli ve etkin bir tehdidin var olması ve buna talep olması halinde Kurum onayıyla, yapılacak açıklamada ilgili denetlenen şirket bilgilerine yer verilmeyebilir.),
- 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,
- Kalite yönetim sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak işlediğine dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı ile sistemde önceki yıla göre bir değişiklik yapıldıysa değişikliğin mahiyeti,
- Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

Kurum tarafından KAYİK'ler nezdinde denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olmakla birlikte ilgili takvim yılında sürdürülebilirlik raporunun denetimi de dahil olmak üzere, KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporu hazırlama, internet sitesinde yayımlama ve Kuruma bildirme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak bu kapsamda yer alan denetim kuruluşları bu durumu, internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklamalıdır.

Şeffaflık raporları ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş halleri ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulmalıdır.

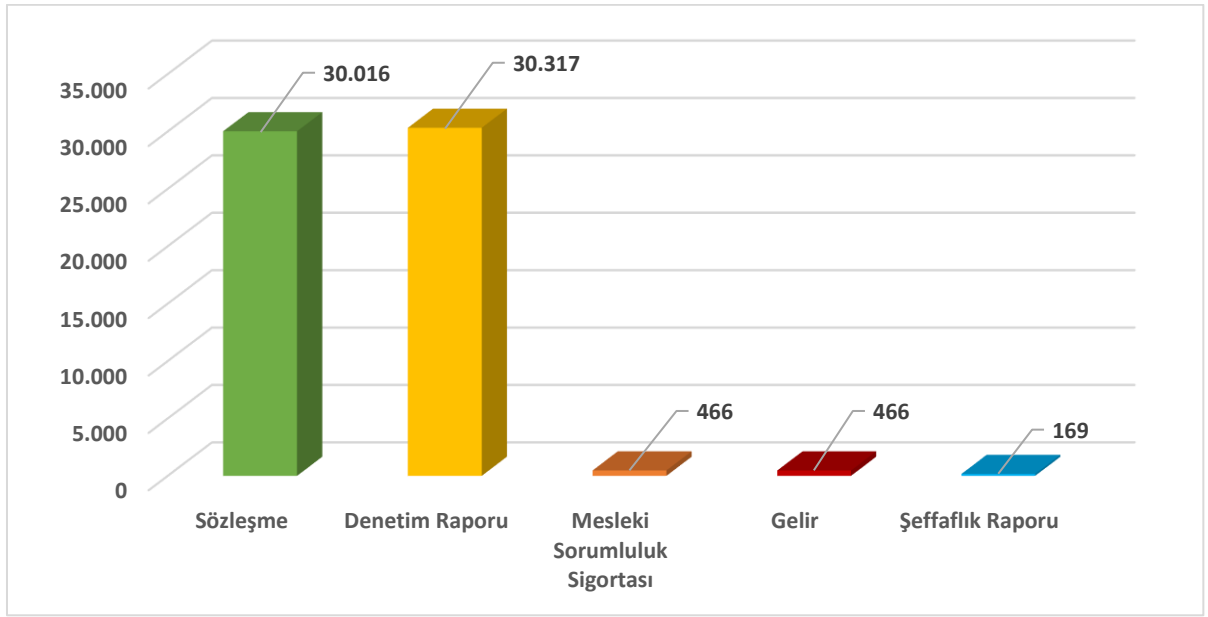
Şeffaflık raporu hazırlanması durumunda bu raporun denetim kuruluşunun internet sitesinde yayımlanması ve beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulması gerektiğinden ve ilgili takvim yılında KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşlarının bu durumu internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili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

3. 2025 DÖNEMİ GÖZETİM SONUÇLARI

3.1. Gözetim Kapsamına Alınan Bildirim Sayısı

2025 Dönemi Gözetim Faaliyetleri kapsamında, 30.016'sı denetim sözleşmesi, 30.317'si denetim raporu, 466'sı mesleki sorumluluk sigortası, 466'sı gelir bildirimleri ve 169'u şeffaflık raporu olmak üzere toplam **61.434** bildirim gözetim kapsamına alınmıştır. (**Önceki Dönem: 38.637**)

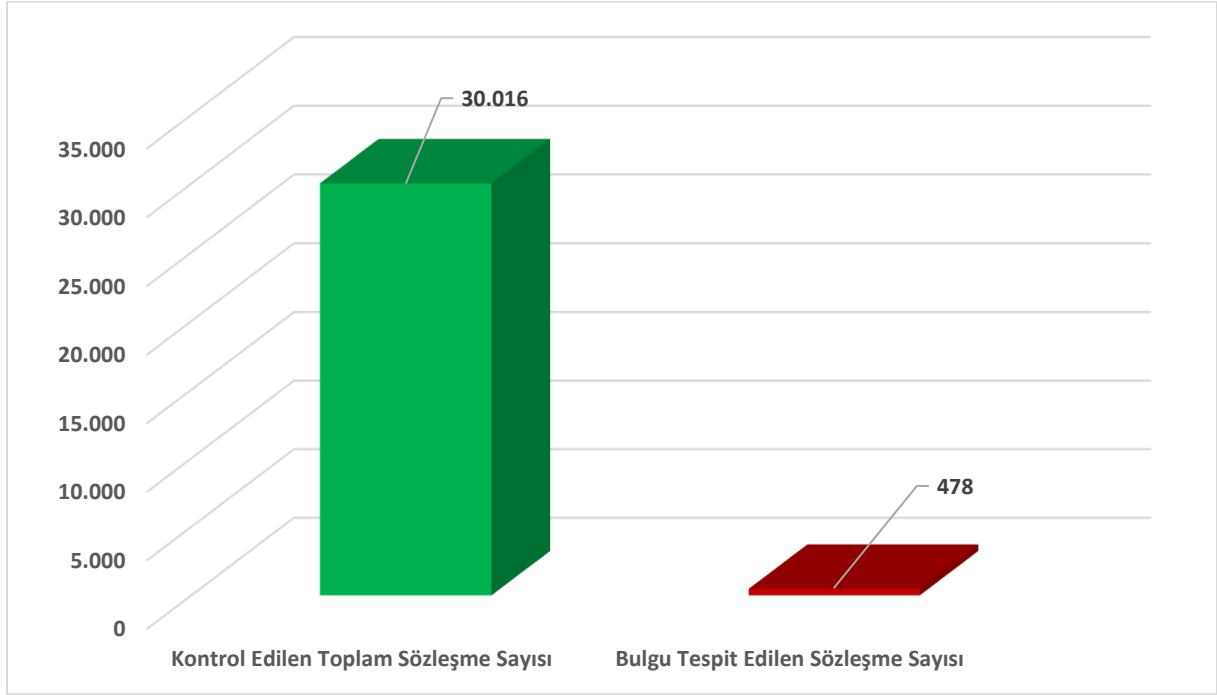
Grafik 1: Gözetim Kapsamına Alınan Tüm Bildirimler



3.2. Sözleşmeler Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar

2025 Dönemi Gözetim Faaliyetleri kapsamında toplam **30.016** sözleşme gözetim kapsamına alınmıştır. (**Önceki Dönem: 23.365**) Kontrolü yapılan **30.016** sözleşmenin **478**'inde çeşitli konularda bulgular tespit edilmiştir. (**Önceki Dönem: 19**)

Grafik 2: Sözleşmeler Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar



Söz konusu 478 sözleşmede tespit edilen bulgular konusu itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

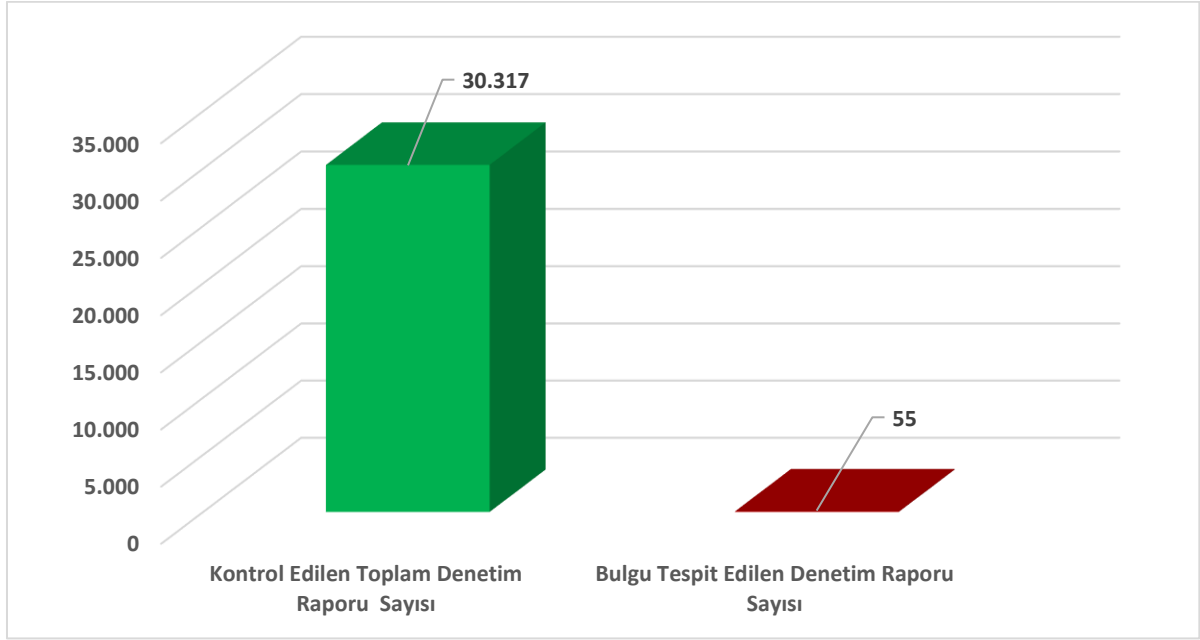
Tablo 1: Konuları İtibariyle Sözleşmelerde Tespit Edilen Bulgular

Bulgu Konusu	Sözleşme Sayısı
Sözleşmelerin BDY'nin 34/1-b maddesinde belirtilen süre içerisinde Kuruma bildirilmemesi	274
Denetim sözleşmelerinde denetim ekiplerine yer verilmemesi	136
Faaliyet izninin askıda olduğu süre içerisinde denetim işi üstlenilmesi	29
Rotasyon sürelerine aykırılık (Denetim Ekibi Dahil)	21
Defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunulan şirketin denetiminin üstlenilmesi	10
Sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmediği için gayri faal durumda olan denetçilerin denetim ekiplerinde görevlendirilmesi	5
Kuruma daha önce yapılan bildirimlerde meydana gelen değişikliğin BDY'nin 34/1-a maddesinde belirtilen süre içerisinde bildirilmemesi	2
Denetim ekiplerinde görevlendirilen denetçilerin denetim yapmaya yetkili olduğu alanların denetimi yapılan şirketi kapsamaması	1

3.3. Denetim Raporları Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar

2025 Dönemi Gözetim Faaliyetleri kapsamında toplam **30.317** denetim raporu gözetim kapsamına alınmıştır. **(Önceki Dönem: 14.223)** Kontrolü yapılan 30.317 denetim raporunun **55**'inde çeşitli konularda bulgular tespit edilmiştir. **(Önceki Dönem: 2)**

Grafik 3: Denetim Raporları Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar



Söz konusu 55 denetim raporunda tespit edilen bulgular konusu itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2: Konuları İtibariyle Denetim Raporlarında Tespit Edilen Bulgular

Bulgu Konusu	Rapor Sayısı
TTK uyarınca yapılan denetimlerin zamanında tamamlanmaması	27
Finansal tablolara verilen görüş ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporuna verilen görüşün uyumsuzluğu	12
Kurum tarafından belirlenen finansal raporlama çerçevelerine uygun olarak düzenlenmeyen finansal tablolar hakkında görüş bildirilmesi	6
Sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmediği için gayri faal durumda olan sorumlu denetçiler tarafından denetim raporu imzalanması	5
Denetim raporlarının Kurum tarafından yayımlanan Standartlarda belirlenen formatta düzenlenmemesi	5

3.4. Mesleki Sorumluluk Sigortaları Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar

2025 Dönemi Gözetim Faaliyetleri kapsamında, denetim sözleşmesi imzalayan ve devam eden denetim faaliyetleri bulunan toplam 466 denetim kuruluşu/denetçi gözetim kapsamına alınmıştır. **(Önceki Dönem: 443)** Bu denetim kuruluşları/denetçiler, mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin BDY'nin 33 ve 34/1-ç maddelerinde düzenlenen yükümlülükleri yönünden kontrol edilmiştir.

Kontrolü yapılan 466 denetim kuruluşu/denetçide, mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin BDY'nin 33 ve 34/1-ç maddelerinde düzenlenen yükümlülükler konusunda herhangi bir bulguya rastlanılamamıştır. **(Önceki Dönem: 0)**

3.5. Gelir Bildirimleri Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar

2025 Dönemi Gözetim Faaliyetleri kapsamında, denetim sözleşmesi imzalayan toplam 466 denetim kuruluşu/denetçi gözetim kapsamına alınmıştır. **(Önceki Dönem: 443)** Bu denetim kuruluşları/denetçiler, son takvim yılına ait gelirlerine ilişkin BDY'nin 34/1-d maddesinde düzenlenen yükümlülükleri yönünden kontrol edilmiştir.

Kontrolü yapılan 466 denetim kuruluşu/denetçide, son takvim yılına ait gelirlerine ilişkin BDY'nin 34/1-d maddesinde düzenlenen yükümlülükler konusunda herhangi bir bulguya rastlanılamamıştır. **(Önceki Dönem: 0)**

3.6. Şeffaflık Raporları Üzerinde Yapılan Kontrollere İlişkin Sonuçlar

2025 Dönemi Gözetim Faaliyetleri kapsamında, KAYİK denetimi yapma yetkisi bulunan toplam **169** denetim kuruluşu gözetim kapsamına alınmıştır. **(Önceki Dönem: 163)** Bu denetim kuruluşları, şeffaflık raporlarına ilişkin BDY'nin 36'ncı maddesinde düzenlenen yükümlülükleri yönünden kontrol edilmiştir.

Kontrolü yapılan 169 denetim kuruluşunun şeffaflık raporlarına ilişkin BDY'nin 36'ncı maddesinde düzenlenen yükümlülükleri konusunda herhangi bir bulguya rastlanılamamıştır. **(Önceki Dönem: 0)**

4. SONUÇ

Denetim kuruluşları ve denetçiler BDY'nin ilgili hükümleri uyarınca, düzenledikleri denetim sözleşmesi ve denetim raporlarını, mesleki sorumluluk sigortası poliçelerini, son takvim yılına ait gelirlerini ve son takvim yılına ait şeffaflık raporlarını Kuruma bildirmek zorunda olup yapılan söz konusu bildirimler uzaktan gözetim faaliyetleri kapsamında düzenli olarak kontrol edilmektedir.

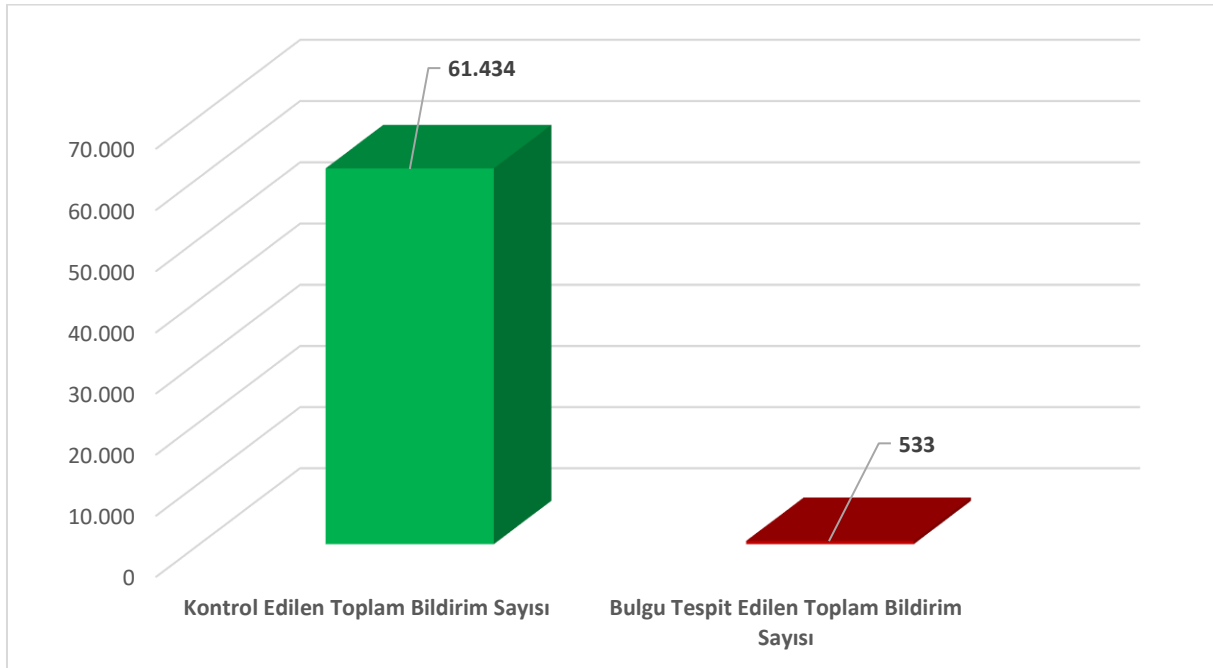
2025 Dönemi Gözetim Faaliyetleri kapsamında, Raporda detayları açıklandığı üzere 30.016'sı denetim sözleşmesi, 30.317'si denetim raporu, 466'sı mesleki sorumluluk sigortası, 169'u şeffaflık raporu ve 466'sı gelir bildirimini olmak üzere toplam **61.434** bildirim kontrol edilmiştir. **(Önceki Dönem: 38.637)**

2025 Dönemi Gözetim Faaliyetleri kapsamında kontrolü yapılan bu bildirimlerden,

- 478'i denetim sözleşmelerinde,
- 55'i denetim raporlarında,

olmak üzere toplam **533** bildirimde çeşitli konularda bulgular tespit edilmiştir. **(Önceki Dönem: 21)**

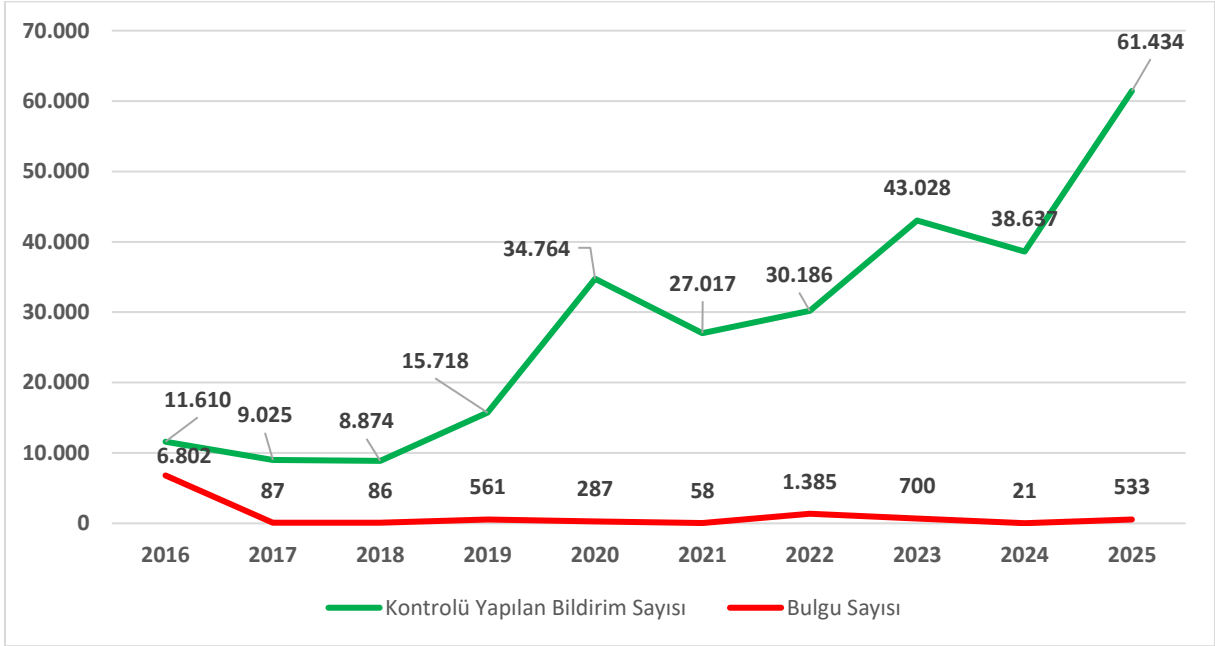
Grafik 5: 2025 Dönemi Tüm Gözetim Sonuçları



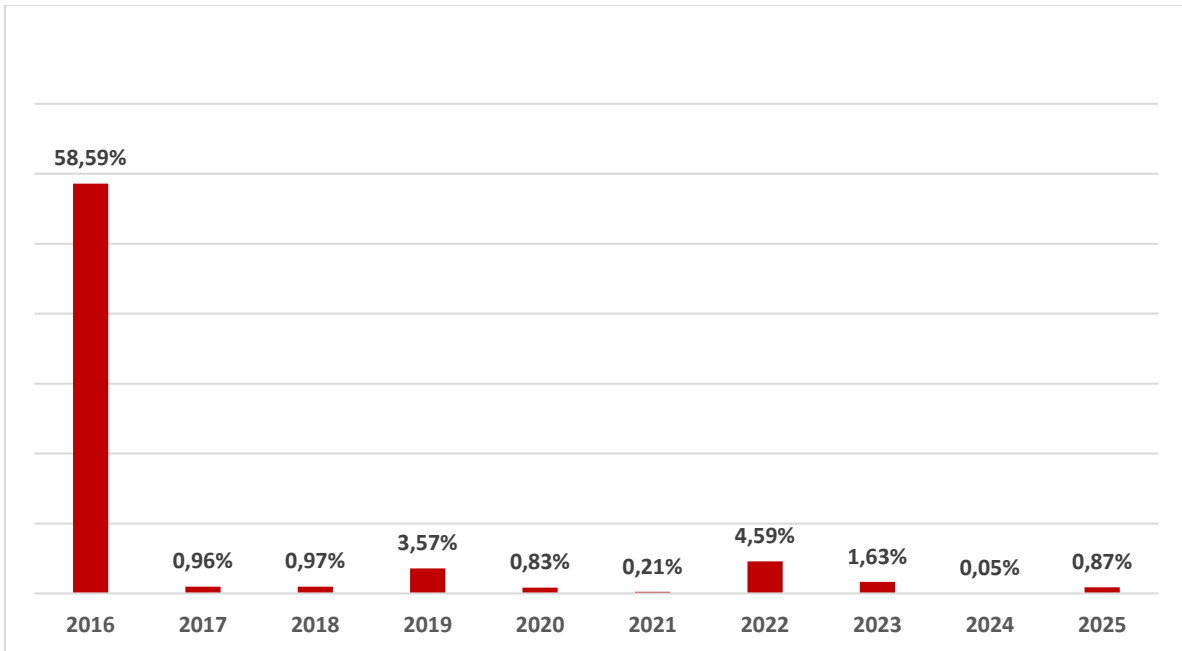
2025 Dönemi Gözetim Faaliyetlerinin tamamlanması ile birlikte Kurum tarafından yürütülen uzaktan gözetim faaliyetleri kapsamında şimdiye kadar toplam **280.293** bildirim kontrol edilmiş ve toplamda **10.520** bildirimde çeşitli konularda bulgular tespit edilmiştir.

Yıllar itibariyle kontrol edilen bildirim ve tespit edilen bulgu sayıları ile bulguların kontrol edilen bildirim sayılarına oranı aşağıdaki grafiklerde gösterilmiştir:

Grafik 6: Yıllar İtibariyle Gözetime Tabi Tutulan Bildirim ve Bulgu Sayıları



Grafik 7: Bulguların Kontrol Edilen Bildirim Sayısına Oranı



Grafik 6 ve 7’de yer alan veriler incelendiğinde, 2024 döneminde kontrol edilen bildirim sayısının 2025 döneminde %59’luk bir artışla 38.637’den 61.434’e çıkmasına rağmen, tespit edilen bulguların kontrol edilen bildirim sayısına oranındaki artışın ise oldukça sınırlı kaldığı görülmektedir. Bu sonucun gerçekleşmesinde ise şeffaf, rehberlik odaklı ve önleyici bir gözetim sistemi anlayışımız gereğince; gözetim faaliyetlerinde kontrolü yapılan konulara, bu faaliyetlerin icrasında yaygın olarak karşılaşılan hatalara ve doğru uygulamanın nasıl olması gerektiğine yönelik Kurum tarafından yapılan bilgilendirmelerin ve gözetim faaliyetlerine konu bildirimlerin yapıldığı Sözleşme Bilgi Girişi Sisteminde bildirim esnasında sisteme girilen bazı verilerin yine sistem tarafından oto kontrole tabi tutulmasına, hata ve/veya mevzuata aykırı bir durum varsa ve bu durum düzeltilmesi imkan dahilindeyse uyarı çıkarılmasına yönelik yapılan güncellemelerin önemli bir etkisinin olduğu değerlendirilmektedir.