

## SÖZLEŞMELERDE BULUNMASI GEREKEN ASGARİ UNSURLARA İLİŞKİN DUYURU



# A

## SÖZLEŞMELERDE BULUNMASI GEREKEN ASGARİ UNSURLAR

Bilindiği üzere, denetim sözleşmelerinde bulunması gereken asgari unsurlar Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin (BDY) 29/1'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde uyarınca, denetlenen işletmeyle yazılı olarak düzenlenecek denetim sözleşmelerinin asgari olarak aşağıdaki unsurların **tamamını** içermesi zorunludur:

- 1 Türk Ticaret Kanununun (TTK) 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,
- 2 Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,
- 3 Denetim konusu ve kıstası,
- 4 Tarafların sorumlulukları,
- 5 Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,
- 6 Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,
- 7 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,
- 8 Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetimi üstlenenler adına denetim raporunu imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,
- 9 Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,
- 10 Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,
- 11 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,
- 12 Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

# B

## ASGARI UNSURLARIN KONTROLÜNDE KARŞILAŞILAN HUSUSLAR

Denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından düzenlenerek Kurumumuza bildirim yapılan denetim sözleşmelerinin, BDY'nin 29/1'inci maddesinde belirtilen asgari unsurları içerip içermediği Kurumumuzca uzaktan gözetim faaliyetleri çerçevesinde kontrol edilmektedir.

Kurumumuzca yapılan söz konusu kontrollerde, sözleşmelerde bulunması gereken bazı asgari unsurlarda hatalar yapıldığı görülmekte olup bu hatalar aşağıda sıralanmıştır:



### B.1. Denetçi Seçimine İlişkin Genel Kurul Tarih ve Sayısının Belirtilmesi

Bilindiği üzere, TTK'nın 397/4'üncü maddesi kapsamında yapılan zorunlu denetimlerde denetçinin seçimi, anılan Kanunda belirtilen istisnalar dışında (mahkemece atanma, sözleşmenin feshi durumunda yönetim kurulunca **geçici** denetçi görevlendirme vb.), şirket genel kurulunun görev ve yetkileri arasında olup **genel kurulun bu görev ve yetkisi devredilemez niteliktedir. (TTK m.399/1, m.408/2-c)**

Bu itibarla, TTK'nın 397/4'üncü maddesi kapsamında yapılan zorunlu denetimlerde denetçinin, anılan Kanunda belirtilen istisnalar dışında, şirket genel kurulunca seçilmesi zorunlu olup şirket yönetim kurulunun veya başka bir organın denetçi seçimine ilişkin aldığı kararları **batıldır. (TTK m.391/1-d)**

Bu kapsamda, TTK'nın 397/4'üncü maddesi uyarınca zorunlu olarak denetime tabi olan şirketlere ilişkin yapılacak denetimlerde, sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararının tarih ve sayısının sözleşmelerde açıkça belirtilmesi zorunludur. **(BDY m.29/1-a)** (denetçi mahkemece atanmışsa mahkeme kararının, genel kurul organı bulunmayan işletmelerde ise denetçi seçmeye yetkili organın kararının tarih ve sayısının belirtilmesi gerekmektedir.)



### B.2. Sorumlu Denetçinin Rapor İmzalama Yetkisinin Belirtilmesi

Bilindiği üzere sorumlu denetçi, belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporu imzalamaya yetkili kılınan bağımsız denetçidir. **(BDY m.4/1-ş)** Bu nedenle, düzenlenecek sözleşmelerde sorumlu denetçinin ve yedeğinin denetim raporunu imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin ifadenin açıkça yer alması gerekmektedir.

Bu konuda denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından düzenlenen denetim sözleşmeleri açısından dikkat edilmesi gereken bir husus daha bulunmaktadır. Şöyle ki, denetim üstlenen bağımsız denetçi üstlendiği denetimlerin sorumlu denetçisidir. **(BDY m.27/6)** Bu nedenle, denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından üstlenilen denetimlerde raporu imzalayacak kişi, denetim üstlenen bağımsız denetçinin kendisidir.



### **B.3. Sözleşmenin Ancak Mevzuat Uyarınca Feshedilebilmesi**

Bilindiği üzere denetimi üstlenenler, denetim sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. **(BDY m.29/4)** Bu nedenle, düzenlenecek sözleşmelerde, sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin ifadenin açıkça yer alması gerekmektedir.



### **B.4. Denetim Ekibinin Oluşturulması**

Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanlarının, öngörülen çalışma sürelerinin ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümünün sözleşmelerde açıkça belirtilmesi gerekmektedir. **(BDY m.29/1-f)**

Sözleşmelerde denetim ekibi oluşturulurken aşağıdaki hususlara ayrıca dikkat edilmesi gerekmektedir:



**B.4.1. Asgari Ekip Sayısı:** Bilindiği üzere, denetim ekiplerinin üç denetçiden az olmaması ve denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenmesi zorunludur. **(BDY m.27/1)**

Bu kapsamda,

- ✓ Sözleşmelerde denetim ekibinin asıl ekip ve yedek ekip olacak şekilde ayrı ayrı belirtilmesi,
- ✓ Asıl denetim ekibinin 1'i raporu imzalayacak sorumlu denetçi olmak üzere en az 3 denetçiden oluşturulması,
- ✓ Asıl denetim ekibinde görevlendirilen **her kademe için** (sorumlu denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi) için en az birer yedek denetçinin belirlenmesi,

gerekmektedir.



**B.4.2. Sorumlu Denetçi:** Denetim kadrosuna yapılan sorumlu denetçi görevlendirmesi, BDY'nin 28/1'inci maddesi uyarınca **Kurumumuz onayına tabidir**. Bu nedenle anılan maddede belirtilen şartları sağlasa dahi, Kurumumuz kayıtlarında sorumlu denetçi olarak tescil ve ilan edilmemiş kişilerin denetim sözleşmesinin **asıl/yedek denetim ekiplerinde** sorumlu denetçi olarak yer almaması ve denetim raporunu imzalamaması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak yer alacak kişilerin, Kurumumuz kayıtlarında **sorumlu denetçi olarak** tescil ve ilan edilmiş olması zorunludur.



**B.4.3. Denetime Yetkili Olunan Alanlar:** Bilindiği üzere denetçiler, denetim yapmaya yetkili oldukları alanlar (Temel Alan, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik) itibariyle yetkilendirilmekte ve sicile kaydedilmektedir. Bu nedenle, sözleşmenin **asıl/yedek** denetim ekiplerinde yer alacak denetçilerin/sorumlu denetçilerin, denetim yapmaya yetkili oldukları alanların, denetimi yapılacak şirketi kapsamaması gerekmektedir.

Bu kapsamda, örneğin sadece "Temel Alan"da denetim yapma yetkisi bulunan bir kişinin sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik şirketlerinin denetimi için

düzenlenen sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde denetçi/sorumlu denetçi olarak yer almaması gerekmektedir.


Bu noktada dikkat edilecek bir diğer husus, sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde yer alacak denetçinin/sorumlu denetçinin denetim yapmaya yetkili olduğu alanın, denetim kuruluşunun kendisinin denetim yapmaya yetkili olduğu alandan bağımsız olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, denetim kuruluşunun “Kayık Dahil” denetim yapmaya yetkili olması, sadece “Temel Alan”da denetim yapma yetkisi bulunan bir denetçisini/sorumlu denetçisini sermaye piyasası/bankacılık şirketlerinin denetiminde görevlendirebileceği anlamına gelmemektedir. Bu durumda sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde yer alacak denetçinin/sorumlu denetçinin de denetim kuruluşundan ayrı olarak sermaye piyasası/bankacılık alanlarında denetim yapma yetkisinin bulunması gerekmektedir.

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/sorumlu denetçisini sigortacılık ve özel emeklilik şirketlerinin denetiminde görevlendirebileceği anlamına gelmemektedir. Bu durumda da sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde yer alacak denetçinin/sorumlu denetçinin de denetim kuruluşundan ayrı olarak “sigortacılık ve özel emeklilik” alanlarında denetim yapma yetkisinin bulunması gerekmektedir.

Sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde yer alacak sorumlu denetçiler için ayrıca dikkat edilmesi gereken bir husus daha bulunmaktadır. Şöyle ki, Kurumumuzca verilen sorumlu denetçilik onayı, fiili denetim tecrübesine göre “Kayık Hariç” veya “Kayık Dahil-Sigortacılık ve Özel Emeklilik Hariç/Dahil” şeklinde yapılmaktadır. Bu nedenle, sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak yer alacakların denetim yapmaya yetkili oldukları alanların haricinde (Temel Alan, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik), ayrıca sorumlu denetçilik yetki alanının da (“Kayık Hariç” veya “Kayık Dahil-Sigortacılık ve Özel Emeklilik Hariç/Dahil”) denetimi yapılacak şirketi kapsamaması gerekmektedir.

Örneğin, denetim yapmaya yetkili olduğu alan “Temel Alan, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik” olan bir sorumlu denetçinin, sorumlu denetçilik yetkisi “Kayık Hariç” ise bu kişinin Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik şirketlerinin denetimi için düzenlenen sözleşmelerde **sorumlu denetçi** olarak yer almaması gerekmektedir.

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

 | **B.4.4. Denetim Ekibi Rotasyon Süresi:** Sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde yer alacak 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 işletmelere ilişkin denetimlerde görev alamazlar.

Denetim ekibine ilişkin BDY’de düzenlenen söz konusu rotasyon süresi, yanında çalışılan denetim kuruluşuna/denetim üstlenen bağımsız denetçiye değil, **denetlenen işletmeye bağlıdır**. Bu nedenle denetim ekibi rotasyon süresinin hesabında, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler topluca dikkate alınır. **(BDY m.26/2)**

BDY’nin 26/1-ç maddesinde “son on yılda yedi yıl” olarak düzenlenen denetim ekibi rotasyon süresi, denetim çalışmalarında fiilen yer almayan yedek denetim ekibi üyeleri için uygulanmamaktadır. Diğer bir ifade ile **denetimin hiçbir aşamasına fiilen katılmamış olması şartıyla**, sözleşmelerin yedek denetim ekibinde yer alan denetçilerin bu şekilde görevlendirildiği sözleşmeler “son on yılda yedi yıl”ın hesabında dikkate alınmamaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir husus, denetim çalışmalarında fiilen yer alarak “son on yılda yedi yıl” süresini doldurup rotasyona tabi olan denetçinin, yedek denetim ekibinde yer alınmasının rotasyon süresinden sayılmadığı gerekçesiyle, sözleşmelerin yedek denetim ekiplerine yazılamayacağıdır.

**B.4.5. Faal/Gayri Faal Durumu:** Bilindiği üzere, bağımsız denetçi siciline kayıtlı olmayanlar ile sicilde gayri faal olarak gösterilenler denetim faaliyetinde bulunamazlar. **(BDY m.17/4)** Bu nedenle sözleşmenin asıl/yedek denetim ekiplerinde yer alacak denetçinin/sorumlu denetçinin sürekli eğitim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, faaliyet izninin askıya alınması gibi nedenlerle gayri faal durumda olmaması gerekmektedir.

**B.4.6. Denetim Kadrosunda Yer Alma:** Denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerini denetim kadroları vasıtasıyla yürütmektedir. Bu kapsamda, sadece ortak/yönetici pozisyonunda yer alan, denetim kuruluşunun/denetim üstlenen bağımsız denetçinin Kurumumuzca ilan edilen denetim kadrolarında yer almayan kişilerin sözleşmenin asıl/yedek denetim ekibinde yer almaması gerekmektedir.

**B.4.7. Sorumlu Denetçi Sayısı:** Bilindiği üzere Kurumumuzca ilan edilen **denetim kadrolarında** 2’den fazla sorumlu denetçinin yer aldığı denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler olabilmektedir. Bu noktada, sözleşmelerin düzenlenmesinde dikkat edilmesi gereken husus, düzenlenecek sözleşmelerin asıl/yedek denetim ekiplerinde, sadece raporu imzalayacak sorumlu denetçinin ve yedeğinin bu unvanla yer alması gerektiğidir.

Bu konuda denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından düzenlenen denetim sözleşmeleri açısından dikkat edilmesi gereken bir husus daha bulunmaktadır. Şöyle ki, denetim üstlenen bağımsız denetçi üstlendiği denetimlerin sorumlu denetçisidir. **(BDY m.27/6)** Bu nedenle, denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından üstlenilen denetimlerde raporu imzalayacak kişi, denetim üstlenen bağımsız denetçinin kendisidir. Bu kapsamda, denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından düzenlenen sözleşmelerin **asıl denetim ekibine** sorumlu denetçi olarak, denetim üstlenen bağımsız denetçinin kendisinin yazılması gerekmektedir.



### **B.5.Denetim Dönemi**

Bilindiği üzere, TTK'nın 397/4'üncü maddesi uyarınca zorunlu olarak denetime tabi olan şirketlere ilişkin yapılacak denetimlerde denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi gerekmekte olup **(TTK m. 399/1)** denetim sözleşmesinin de denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçildiği hesap dönemi için imzalanması gerekmektedir. **(BDY m.29/3)**

Burada dikkat edilmesi gereken husus, denetlenecek her hesap dönemi için ayrı denetim sözleşmesinin düzenlenmesi gerektiğidir. Diğer bir ifadeyle, örneğin şirketin cari yıl denetiminin yanında geçmiş hesap dönemlerinin de denetimi için denetçi olarak görevlendirilme yapılması durumunda, söz konusu görevlendirme uyarınca tek bir denetim sözleşmesi değil, denetimi yapılacak her hesap dönemi için ayrı ayrı denetim sözleşmesinin düzenlenmesi gerekmektedir.



### **B.6. Denetimin Başlangıç ve Bitiş Tarihleri ile Raporun Teslim Tarihi**

Bilindiği üzere, denetim raporunun verilmesinden sonraki yükümlülüklerle ilişkin hükümler saklı kalmak üzere, denetim süreci her bir hesap dönemi için denetim sonuçlarının raporlanmasıyla sona ermektedir. **(BDY m. 19/3)** Bu kapsamda, denetim sözleşmelerinde denetimin başlangıç ve bitiş tarihi ile denetim raporunun şirkete teslim tarihinin açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir.



### **B.7. Sözleşmelerde Bulunmaması Gereken Hususlar**

BDY'nin 29'uncu maddesinde, bir denetim sözleşmesinde bulunması gereken asgari unsurlarla birlikte, denetim sözleşmelerinde **yer almaması** gereken hususlar da düzenlenmiştir. Bu kapsamda, denetim sözleşmelerinde denetim hizmeti dışında başka hizmetlerin de verileceğine yönelik ifadelerin yer almaması ve denetim ücretinin ödenmesinin denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanmaması gerekmektedir. **(BDY m.29/2)**



## **SONUÇ**

Sözleşmelerin asgari unsurları içermesine ilişkin yükümlülüklerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmesi ve bu yükümlülüklere uyulmaması nedeniyle herhangi bir yaptırımla karşılaşılması adına, başta yukarıda belirtilenler olmak üzere, BDY'nin ilgili düzenlemelerine dikkat edilmesi hususu,

Önemle duyurulur.

