

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Şemsi Aziz ÇINAROĞLU
Yeminli Mali Müşavir

Atatürk Bulvarı, No: 49/4, Kocasinan, Kayseri.
Tel. 0.352.222 48 58-59, Faks. 222 66 57.

Kulvar Bağımsız Denetim ve YMM. A.Ş.

ÖZ :

660 sayılı KHK. ile ihdas olunan Kamu Gözetimi Kurumu, yapmış olduğu uygulamalar ile ülkemizde son dönemde “bağımsız denetim” kavramına daha güncel bir nitelik kazandırmıştır. Bu makalemizde, gerek bağımsız denetim yapanlar gerekse bağımsız denetime tabi olanlar açısından temel hukuki çerçeve ana hatlarıyla ve özet olarak ele alınmak istenmiştir.

Anahtar Kelimeler :

Bağımsız denetim, denetim kuruluşları, denetimin hukuki durumu.

1. Giriş :

Ülkemizde uzun süredir var olan ve esas itibariyle Sermaye Piyasası Kanunu’ na tabi kurumlar için zorunlu bulunan “bağımsız denetim” uygulaması, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (Bundan sonra 6102 sayılı TTK olarak belirtilecektir.) ve 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (Bundan sonra 660 sayılı KHK olarak belirtilecektir.) ile tabana yayılmaya başlamıştır.

Bu makalede, bağımsız denetim kavramı ve süreci, bağımsız denetime tabi olanlar ve bağımsız denetim hizmeti sunanları açısından incelenmeye çalışmıştır.

2. Bağımsız Denetim Kavramı :

660 sayılı KHK’ nin 2 inci maddesinin b fıkrası ile bağımsız denetim yönetmeliğinin 4 üncü maddesinin b fıkrası gereğince bağımsız denetim, “*finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” süreci olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan 6102 sayılı TTK' nın 397 inci maddesi uyarınca *finansal tablolar, denetçi tarafından, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir.* Bu denetimde, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun içerdiği finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı da denetim kapsamı içerisinde değerlendirilecektir.

Burada değinilmesinde yarar gördüğümüz bir noktaya işaret edelim. Ülkemizde, 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren SMMM ve YMM meslek mensuplarının temel faaliyetleri mali hukuk eksenli olup, muhatabı ezcümle Maliye Bakanlığı olmaktadır. Hepimizin alıştığı tarz budur. Bizim meslek mensubumuz genel olarak üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerinden varestedir. Ancak bağımsız denetim, farklı üçüncü kişilere karşı sorumlulukları olan, denetçilerle ifa edilen, varoluş sebebini bu üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerini korumaktan alan ve dolayısı ile meslektaşlarımızın alıştığı dışında uygulamalar barındıran bir süreçtir. Yani, “doğru vergilendirme amaçlı bilgi sunumu” anlayışı yerini, “kamu yararı doğrultusunda bilgi sunumu” kavramına bırakmaktadır. Hal böyle olunca bu iki meslek, “olaylara bakış tarzı”, “sorgulama” ve “sonuçlandırma” süreçleri itibarıyla farklılık taşımaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetçilik mesleğini hakkıyla icra edebilmek için meslek mensuplarının, temel yaklaşım farkını özümsemeleri, özellikle uluslararası muhasebe standartları ile bağımsız denetim standartlarına muttali olmaları önem arz etmektedir.

3. Bağımsız Denetime Tabi Olanlar :

6102 sayılı TTK' nın 397 inci maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulu, bu konu ile ilgili son olarak 19.03.2016 tarih ve 29658 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2016/8549 sayılı Karar ile belirlemelerde bulunmuştur. Biz bu kararda ele alınan bağımsız denetim zorunluluğunu kriterlerini 3 ana başlık altında değerlendirebiliriz.

3.1.Söz konusu BKK' na göre aşağıda 7 bent halinde sunulan şirketler herhangi bir ölçüte tabi olmaksızın bağımsız denetime tabidirler:

- SPK.' nın düzenleme ve denetimine tabi olan yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, hisse senetleri bir borsada ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- BDDK' nın düzenleme ve denetimine tabi bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri üzerinde nitelikli paya sahip olan şirketler,
- Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- BİST' de faaliyette bulunmasına izin verilen müesseseler, kıymetli maden üretimi veya ticareti yapan anonim şirketler, kıymetli maden aracı kurumları,
- Lisanslı depoculuk şirketleri,

- Umumi mağazalar,
- Ulusal kanal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

3.2.2016/8549 sayılı BKK. uyarınca aşağıda verilen ölçütlerden en az ikisini, son iki takvim yılı itibariyle tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte taşıyan şirketler bağımsız denetime tabi tutulacaklardır:

- 3.2.1. Aktif toplamı 40.000.000.- TL. ve üstü,
- 3.2.2. Yıllık net satış hasılatı 80.000.000.- TL. ve üstü,
- 3.2.3. Çalışan sayısı 200 ve üstü olanlar.

3.3.Mezkur karar uyarınca aşağıda listelenen şirketler yukarıda verilen kriterlerden daha farklı hadler dikkate alınarak denetime tabi tutulacaklardır.

- 3.3.1. Yurt çapında günlük gazete yayımlayan şirketler aşağıdaki üç şarttan ikisini, son iki yılda sağlıyorlar ise bağımsız denetime tabi tutulacaklardır:
 - Aktif toplamı 40.000.000.- TL. ve üstü,
 - Yıllık net satış hasılatı 60.000.000.- TL. ve üstü,
 - Çalışan sayısı 175 ve üstü olanlar.
- 3.3.2. Sermayesinin en az %25' i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten ikisini son iki yılda da sağlayanlar:
 - Aktif toplamı 30.000.000.- TL. ve üstü,
 - Yıllık net satış hasılatı 40.000.000.- TL. ve üstü,
 - Çalışan sayısı 125 ve üstü olanlar.
- 3.3.3. Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten ikisini son iki yılda sağlayanlar:
 - Aktif toplamı 30.000.000.-TL. ve üstü,
 - Yıllık net satış hasılatı 60.000.000.- TL. ve üstü,
 - Çalışan sayısı 250 ve üstü olanlar.
- 3.3.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (KİT.' ler hariç) aşağıdaki üç ölçütten ikisini son iki yılda sağlayanlar:
 - Aktif toplamı 30.000.000.- TL. ve üstü,
 - Yıllık net satış hasılatı 60.000.000.- TL. ve üstü,
 - Çalışan sayısı 250 ve üstü olanlar.
- 3.3.5. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten ikisini son iki yılda sağlayanlar:
 - Aktif toplamı 15.000.000.- TL. ve üstü,
 - Yıllık net satış hasılatı 20.000.000.- TL. ve üstü,
 - Çalışan sayısı 50 ve üstü olanlar.

3.3.6. TMSF. iştirakleri ile Bankacılık Kanunu kapsamında fon tarafından yönetilen şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten ikisini son iki yılda sağlayanlar:

- Aktif toplamı 30.000.000.- TL. ve üstü,
- Yıllık net satış hasılatı 60.000.000.- TL. ve üstü,
- Çalışan sayısı 500 ve üstü olanlar.

3.3.7. KİT.' ler ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50' si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten ikisini son iki yılda sağlayanlar:

- Aktif toplamı 30.000.000.- TL. ve üstü,
- Yıllık net satış hasılatı 40.000.000.- TL. ve üstü,
- Çalışan sayısı 125 ve üstü olanlar.

Yukarıda ana hatları çizilen bağımsız denetime tabi olma şartları ile ilgili dikkat edilmesi gereken diğer hususlar mezkur Bakanlar Kurulu Kararı' nın ilk halinin 4 üncü maddesinde ele alınmış ve uygulamada karşılaşılabilecek sorunlar giderilmeye çalışılmıştır.

Kurumların bu kıstasları üst üste iki hesap dönemi aşması durumunda, bir sonraki hesap dönemi için bağımsız denetim zorunluluğu başlayacaktır. Herhangi bir dönemde bağımsız denetime tabi tutulan bir kurumun tekrar bağımsız denetim zorunluluğu kapsamından çıkması için de yine art arda iki hesap döneminde, % 20 veya daha yüksek oranda kıstasların altında yer alması gerekecektir.

Kurumun bağlı ortaklıkları açısından net satış ve aktif büyüklük hesabı yapılırken, grup içi işlemler elimine edilerek, finansal tablo verileri dikkate alınmalıdır. İştiraklerde, hisse oranı dikkate alınacak, çalışan sayısı bakımından ise son iki yılın ortalama rakamı elde edilecektir.

Ana ortaklık, bağlı ortaklık veya iştirakin denetime tabi olması, münhasıran denetime tabi olma koşullarını taşımayan kurumlar için denetim zorunluluğu getirmeyecektir.

İlk kez denetime tabi olacak kurum için karşılaştırmalı mali tablolar sunulurken, önceki dönemlere bağımsız denetim yaptırmak zorunluluğu yoktur. Bu durumda BDS.510 numaralı "bağımsız denetimler açılış bakiyeleri" standardı yol gösterici olacaktır.

4. Denetçi Seçimi :

6102 sayılı TTK' nın 399 uncu maddesinin amir hükmü gereğince, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşu şirket genel kurulunca seçilmektedir. Topluluk denetçisinin seçilmediği hallerde ise ana şirketin denetçisi, topluluk için de denetçi kabul edilecektir. Denetçinin, ilgili faaliyet dönemi bitmeden ve her faaliyet dönemi için ayrı kararlarla seçilmesi öngörülmektedir. Denetçi, genel kurul tarafından seçildikten sonra bu durum ticaret siciline tescil ettirilmeli, sicil gazetesinde ilan edilmeli ve şirketin internet sitesinde yayınlanmalıdır.

Üstte verilen hukuki metnin tedvin tarzından da görüleceği üzere, şirketin denetçiyi ilgili dönemin Aralık ayı sonuna kadar seçmesi mümkündür. Ancak istisnai olarak, faaliyet döneminin ilk üç ayında genel kurulun denetçiyi seçmeme hali özel bir düzenlemeye tabi

tutulmuştur. TTK' nın 399 uncu maddesinin 6 ıncı fıkrası uyarınca, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilemez ise,

- A.Ş. lerde yönetim kurulu, yönetim kurulunun herhangi bir üyesi ya da pay sahiplerinden biri,
- Limited şirketlerde müdürler kurulu, müdürlerden ya da ortaklardan herhangi biri,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerden ya da ortaklardan herhangi birisi, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine müracaat ederek denetçi talebinde bulunabilirler. Bu durumda denetçi mahkeme tarafından atanır.

Şirket yönetimi veya azlığı (halka açık şirketlerde sermayenin % 5'i, açık olmayanlarda % 10' una isabet eden kısmı ifade eder. Bu başvuru için azlık, geriye doğru en az üç ay hissedar olmalı, genel kurula katılıp oy kullanmalı ve karşı oyunu tutanağa geçirtmelidir.) Asliye Ticaret Mahkemesine başvurarak, genel kurulu da seçilen denetçi yerine başka bir denetçi atanmasını, denetçi seçiminin sicilde ilanından itibaren üç hafta içerisinde talep edebilir. Bu durumda takdir, mahkemenin olacaktır.

Genel kurul tarafından seçilen denetçi kendisine karşı görevden alma davası açılması veya haklı bir sebebin bulunması halinde denetim sözleşmesini feshedebilir. Bu durumda şirket yönetimi ivedi suretle geçici bir denetçi seçer ve bu durumu genel kurulun onayına sunar.

TTK' nın 400 üncü maddesi uyarınca tescil için, denetçinin kendisinde bağımlılık hallerinin bulunmadığına dair beyan vermesi gerekmektedir. Buna göre aşağıda sayılanlar denetlenecek şirkette denetçi olarak görev alamazlar:

- a) *Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,*
- b) *Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıymışsa,*
- c) *Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,*
- d) *Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,*
- 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,*
- h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa.*

5. Bağımsız Denetim Kuruluşları :

Gerek 660 sayılı KHK' nın 2 inci maddesi gerekse bağımsız denetim yönetmeliğinin 4 üncü maddesindeki tanıma göre, *“bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Kanuna göre YMM. ya da SMMM. Ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından yetkilendirilen kişiler”* bağımsız denetçidirler.

Bağımsız denetim yönetmeliğinin denetim yapmaya yetkililer başlıklı 11 inci maddesine göre,

“(1) Denetim, sadece Kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir.

(2) Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanıyla başlar.

(3) KAYİK'lerin ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılır.”

Burada 3 üncü fıkrada vaz edilen açıklamanın önemli olduğunu düşünüyoruz. Denetimin kimler tarafından yapılacağı ya da bireysel olarak ifa edilip edilemeyeceği çok tartışılmıştı. Yukarıdaki metin uyarınca yazımızın 3 üncü bölümünde ele aldığımız kurumların tamamının bağımsız denetimi “denetim kuruluşları” tarafından ifa edilecektir.

Denetim kuruluşlarının yetkilendirilmeleri ise yönetmeliğin 13 üncü maddesine göre yapılacaktır. Buna göre, *“3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun;*

- a) Sermaye şirketi olması,*
- b) Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,*
- c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslekî alana münhasır olması,*
- ç) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,*
- d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,*
- e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,*
- f) Denetçilerinin 14 üncü madde çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,*

- g) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- ğ) 28 inci maddedeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- h) Denetim kadrosunun, asgari olarak, 27 nci maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- ı) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- i) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- j) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- k) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- l) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından 42 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması,
- m) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması” şarttır.

6. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yükümlülükleri ve Bunlara Uymamanın Müeyyideleri:

Denetçi ve denetim kuruluşlarıyla ilgili farklı yükümlülükler bağımsız denetim yönetmeliğinin beşinci bölümünde yer alan 19-37 inci maddeler arasında düzenlenmiştir.

6.1. Denetimin Kalitesi ve Güvenilirliği :

Yönetmeliğin 19 uncu maddesi uyarınca, faaliyetlerin kaliteli ve güvenilir denetim yapacak şekilde olması öngörülmüş, denetim planı, güvenilirliği ve belgelendirme işlemlerinde Türkiye Denetim Standartlarına, meslek etiği ve kalite kontrol sistemine uyumun gerektiği belirtilmiştir.

Denetim kuruluşları faaliyetlerini kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmekle mükelleftir. Yönetmeliği 20 inci maddesine göre kalite kontrol sistemindeki yazılı politika ve süreçlere uyum sağlanmalıdır. Bu sistem kurum düzenlemelerine paralel olarak güncellenmelidir. Kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması yönetmeliğin 40 inci maddesinin c bendi gereği uyarı cezasını gerektirir.

6.2. Etik İlkeler Uyum :

Denetim kuruluşları ve denetçiler yönetmeliğin 21 inci maddesi gereği, “dürüstlük”, “tarafsızlık”, “mesleki yeterlilik ve özen”, “sır saklama”, “mesleğe uygun davranış” şeklinde belirlenen mesleki etik ilkelere uymakla mükelleftir.

Denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanların her birinden, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, “bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama” ile ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt almak durumundadır. Bu taahhüdün verilmemiş olması yönetmeliğin 21 inci maddesinin ç bendine göre uyarı cezasını gerektirecektir.

Bağımsız denetim faaliyetinde etik ilkeler o kadar önemlidir ki bununla ilgili etik kurallar standardı ihdas edilmiştir. Bu standarda göre yukarıda sıralanan etik ilkelere yönelik tehditler, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma tehditleri olarak belirtilmiştir.

BDS-700 standardı P.30 gereğince hazırlanılan bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetçinin sorumluluğu başlığı altında yaptığımız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olduğunu ve bu standartların, etik ilkelere uygunluk sağlanmasını gerektirdiği yazılmalıdır.

6.3. Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması :

Yönetmeliğin 22 inci maddesinde, denetim kuruluşu ve denetçilerin denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirmesi gerektiği belirtilmiştir. Ücret ödenmemesi, menfaat, ortaklık ilişkisi, ücretin belli şartlara bağlanması gibi bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran durumların oluşması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır.

Öte yandan denetim kuruluşları ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığı ile yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler bu kapsamda değerlendirilir.

Bu kuralların ihlali, yönetmeliğin 41 inci maddesinin c ve ç bentleri gereği faaliyet iznini askıya alma cezasına muhatap tutulacaktır.

6.4. Reklam Yasağı :

Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı reklam yapamazlar. Yönetmeliği 23 üncü maddesinde yapılan bu düzenlemeye uymamanın yaptırımını, yine yönetmeliğin 40 inci maddesinin d bendine göre uyarı cezası olmaktadır.

6.5. Haksız Rekabette Bulunmama :

Denetim faaliyetini olumsuz etkileyecek, meslektaşlarına zarar verebilecek ve başka bir denetim firması ile sözleşmesi devam eden işletmenin hizmet talebini kabul edecek davranışlar, yönetmeliğin 24 üncü maddesinde haksız rekabet olarak

belirtilmiş, 40 ıncı maddesinin e fıkrasına göre cezai durumu uyarı cezası olarak ifade edilmiştir.

6.6. Sürekli Eğitim :

Denetçilerin her beş yılda bir, teorik bilgi, değişiklikler ve etik kurallar ile mesleki gelişim hususlarında sürekli eğitime tabi tutulmaları, yönetmeliğin 25 inci maddesinde ifade edilmiş, yaptırım olarak 40 ıncı maddenin f bendi gereğince uyarı cezası öngörülmüştür.

6.7. Denetim Faaliyetine İlişkin Kısıtlamalar :

Yönetmeliğin 26 ıncı maddesi şu şekildedir:

1) Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:

a) 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.

b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.

c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.

ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.

d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.

e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.

2) Birinci fıkranın (ç) bendinde geçen sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna bakılmaksızın, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır.

3) Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar.

4) Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu adına denetim yapabilirler. İstihdam edildikleri denetim kuruluşuyla ilişkileri sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar.

Düzenleme, 1 inci fıkranın c ve e bentlerini ele alış biçimiyle, temel olarak denetim kuruluşlarını karşılaştığı denetim işiyle kendi yapısını mukayese edip, sağlıklı bir karar vermeye davet etmektedir. İşin kabulünden önce tecrübe, kadro, iş yükü gibi faktörleri değerlendirmenin sağlıklı denetim süreci açısından ne denli önemli olduğu bu şekilde vurgulanmaktadır.

6102 sayılı TTK.'nın 400 üncü maddesinin ikinci fıkrasında da ele alınan ve rotasyon uygulaması dediğimiz, denetim şirketleri için yedi, denetçiler için beş yıldan sonra ilgili kurumun denetimini üç yıl geçmeden tekrar üstlenemeyecek olma şartı da meslek mensupları açısından isabetlidir. Bize göre bu uygulama, tekelleşme ve haksız rekabetle ilgili sıkıntıları bir nebze de olsa önleyici, yerinde bir düzenleme olmuştur.

Bu kısıtlamalara uyulmaması durumunda, yönetmeliğin 41 inci maddesinin d bendi gereğince faaliyet izninin askıya alınması cezası ile muhatap olunacaktır.

6.8. Denetim Ekipleri :

Yönetmeliğin 27 inci maddesine göre, denetim kuruluşlarınca yapılacak denetimler, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. Denetim ekibi üç kişiden az olamaz. Belirlenen sorumlu denetçi ve diğer kademe denetçileri için en az birer yedek denetçi belirlenir. Denetimler sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştirilir.

Diğer kademe denetçileri, kıdemli denetçi ve denetçileri ifade eder. Altı yıl denetçilik yapılmadan kıdemli denetçi olunamaz. Meslekte on yılını doldurmayanlara ise başdenetçi unvanı verilmez.

Yönetmeliğin 28 inci maddesi uyarınca, denetim raporunu denetim kuruluşu adına sorumlu denetçi imzalar. KAYİK denetimleri kapsamında sorumlu denetçi olabilmek için, iki yılı denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi olarak denetim faaliyetinde bulunmak üzere en az onbeş yıllık tecrübe; diğer denetimler için ise bir yılı denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi olarak denetim faaliyetinde bulunmak üzere en az on yıllık tecrübe şarttır.

Denetim şirketi, bu şartlara haiz denetçilerini, bir yönetim kurulu kararı eşliğinde gerekli bilgi ve belgelerle onay için Kuruma gönderir. Uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi, yönetmeliğin 40 ıncı maddesinin g bendi gereği uyarı cezasını gerektirir.

6.9. Sözleşme, Ücret Tarifesi, Mesleki Sorumluluk Sigortası :

Yazılı olarak düzenlenmesi gereken sözleşmenin örneği KGK' nın web sitesinde mevcuttur. Yönetmeliğin 29 uncu maddesi sözleşmede bulunması gereken asgari unsurları şöyle belirlemiştir:

a) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketlerine ilişkin yapılacak denetimlerde sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararı veya mahkeme kararının, genel kurul organı bulunmayan işletmelerde ise denetçi seçmeye yetkili organın kararının tarih ve sayısı,

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

c) Denetim konusu ve kıstası,

ç) Tarafların sorumlulukları,

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

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

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 denetim raporunu denetim kuruluşu adına 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 denetçiye haberdar etmekle yükümlü olduğu,
- i) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

Denetim şirketinin, denetlenecek kurum ile ilgili sözleşme kabul prosedürleri KKS – 1, P.26 – 28’ de belirtilmiştir. Buna göre, denetim şirketi aşağıdaki hususları yerine getirdiği sürece denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine dair makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmak zorundadır:

- a. Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olmak, zaman ve kaynaklar dahil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye haiz bulunmak,
- b. Etik hükümlere uygunluğu sağlayabilmek,
- c. Müşterinin dürüstlüğüne değerlendirmiş olmak ve dürüst olmadığı sonucuna varılmasına sebep olacak herhangi bir bilgiye sahip olmamak.

Yönetmeliğin 32 inci maddesi Kurumun ilgili yıl için ücret tarifesi belirleyebileceğini öngörmektedir. Kurum şu ana kadar bu konuda herhangi bir belirlemede bulunmamıştır.

Öte yandan denetim kuruluşları ve denetçiler üstlendikleri ilk denetim işiyle birlikte, tüm denetimleri kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar. Yönetmeliğin 33 üncü maddesinde belirtilen bu kuralın ihlali yine yönetmeliğin 40 ıncı maddesinin h bendi gereğince uyarı cezasını gerektirir.

6.10. Bildirimler, Saklama ve İbraz :

Yönetmeliğin 34 ve 35 inci maddeleri, denetim kuruluşları ve denetçiler için aşağıdaki bildirim, saklama ve ibraz ödevlerini öngörmüş, bunların yaptırımı ise 40 ıncı maddesinin 1 ve i bentlerinde uyarı cezası olarak belirlenmiştir.

Bildirim yükümlülükleri şunlardır:

- a) Sicil bilgileri dâhil olmak üzere Kuruma daha önce bildirilmiş her türlü bilgide meydana gelen değişiklikleri takip eden günden itibaren en geç 10 gün içinde,
- b) Denetim sözleşmelerini ve denetim raporlarını imza tarihinden itibaren, diğer hizmetlere ilişkin sözleşmelerle ilgili olarak Kurum tarafından istenecek bilgileri ise tebliğ tarihinden itibaren en geç 30 gün içinde,
- c) 6102 sayılı Kanunun 399 uncu maddesi uyarınca görevden alma ve sözleşmenin feshine ilişkin işlemleri işlem tarihini takip eden günden itibaren en geç 10 gün içinde,
- ç) Mesleki sorumluluk sigortası poliçesini düzenlenme tarihini ve poliçe ve sigorta şirketindeki değişiklikleri takip eden günden itibaren en geç 10 gün içinde,
- d) Son takvim yılına ait gelirlerini Kurumca belirlenen şekle uygun olarak Mayıs ayının on beşinci gününün sonuna kadar,

e) Diğer bildirimler ile Kurumca istenecek diğer bilgileri mevzuatta belirtilen süre ya da Kurumca verilecek süre içerisinde, kuruma bildirir.

Saklama ve ibraz yükümlülüğü ise on yıl olarak belirlenmiştir.

6.11. Şeffaflık Raporları :

Yönetmeliğin 36 ıncı maddesi, “bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar.” şeklindedir. Yönetim kurulu başkanı tarafından imzalanacak şeffaflık raporu şirketle ilgili aşağıdaki hususlarla ilgili bilgi vermelidir:

- a) Hukuki yapısı ve ortakları hakkında açıklama,
- b) Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,
- c) İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,
- ç) İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama,
- d) Organizasyon yapısı hakkında açıklama,
- e) Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- f) Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK’lerin listesi,
- g) Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- ğ) Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,
- h) Toplam gelirlerin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,
- i) Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- j) Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- j) Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

6.12. TTK Kaynaklı Yükümlülükler :

Yönetmeliğin 37 inci maddesinde düzenlendiği üzere, denetim kuruluşları ve denetçiler 6102 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları denetimlerde aşağıdaki yükümlülüklerini de yerine getirir:

- a) Denetim sonuçlarını, 6102 sayılı Kanuna ve bu Yönetmeliğe uygun şekilde raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurula açıklamalarda bulunmak.
- b) 6102 sayılı Kanunun 378 inci maddesi uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermek, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmak.
- c) 6102 sayılı Kanunun 399 uncu maddesinde belirtilen denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshine ilişkin hükümlerine uymak.

ç) Denetim sözleşmesinin feshi halinde, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları 6102 sayılı Kanunun 402 nci maddesine uygun bir rapor haline getirerek genel kurulun bilgisine sunmak.

d) Bağımsız denetime ilişkin olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışındaki 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmek.

Bu görevleri ifa etmemek, yönetmeliğin 40 ıncı maddesinin m bendince uyarı cezasını gerektirir.

6.13. Denetimde Sorumluluk :

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 44 üncü maddesi uyarınca, denetim raporlarının TDS' ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar.

7. Denetim Raporu :

6102 sayılı TTK' nın 402 inci maddesi;

“1) Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yılla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.

2) Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.

3) Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.

4) Denetim raporunun esas bölümünde;

a) Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,

b) Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir.

5) Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

a) Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,

b) Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı, belirtilir.

6) Denetim çerçevesinde, 398 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir.

7) Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.” Hükmüne amirdir.

Bağımsız denetçi, TTK’ nun yukarıda verilen 402 inci maddesi yanında, 398 ve 400 üncü maddelerini de göz önüne alarak üç tür raporun tanziminden sorumludur.

Bunlardan ilki “bağımsız denetim raporu”, ikincisi “yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporu” dur.

Üçüncü rapor türü olan “riskin erken saptanması sistemi komitesinin uygulamalarına ilişkin rapor” ise Sermaye Piyasası Kanunu’ na tabi olan şirketlerde zorunlu olup, diğer şirketler için denetçinin bu konuda görüş bildirmesi halinde zorunlu olacaktır.

Mezkur TTK’ nın 403 üncü maddesine göre denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

Bu uygulama, KGK tarafından onaylanan bağımsız denetim standartlarında da yer almaktadır. BDS-700’ de yer alan;

1. (P.30) uyarınca denetçi raporu, denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğünü belirtir. Ayrıca, denetçi raporunda bu standartların; denetçinin etik hükümlere uymasını ve denetimi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlayıp yürütmesini gerektirdiği de açıklanır. Ayrıca BDS - 700’ de bu standartla ilgili yapılan A25 ve A26 sıralı açıklamalara göre,
2. (A.25) Denetçi raporunda, kullanılan standartlara atıfta bulunulması; denetçi raporu kullanıcılarına, denetimin yerleşik standartlara uygun olarak yapıldığını bildirir.
3. (A.26) BDS 200 uyarınca denetçi, BDS 200’ ün ve denetimle ilgili diğer tüm BDS’ lerin hükümlerine uygunluk sağlanmadığı sürece, denetçi raporunda denetimin BDS’ lere uygun olarak yürütüldüğü şeklinde bir ifadeye yer veremez.

Denetçi raporunda, “bağımsız denetçinin sorumluluğu” bölümü içerisinde, yaptığı bağımsız denetimin KGK tarafından yayımlanan “*Türkiye denetim standartlarının bir parçası olan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüştür.*” İbaresine yer vermek durumundadır.

“Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi” başlıklı BDS - 200 standardı aşağıdaki paragraflarda, denetim sürecinde BDS’ lere uymanın gerekliliğini açıkça ortaya koymaktadır:

1. (P.18) Denetçi denetimle ilgili tüm BDS’ lere uyar. Yürürlükte olan bir BDS’ nin ele aldığı şartlar mevcut ise bu BDS’ nin yürütülen denetimle ilgili olduğu kabul edilir.
2. (P.19) Denetçinin, bir BDS’ nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dahil BDS’ nin tamamına vakıf olması gerekir.
3. (P.20) Denetçi, bu BDS’ nin ve denetimle ilgili diğer tüm BDS’ lerin hükümlerine uymadığı sürece, denetçi raporunda denetimin BDS’ lere uygun olarak yürütüldüğü şeklinde bir ifadeye yer veremez.

Yukarıda belirttiğimiz 18 numaralı paragrafla ilgili olarak ilgili standardın açıklamalar bölümünde (A.53 – A.56) bazı detaylar aktarılmıştır:

1. (A.53) BDS’ ler, denetçinin genel amaçlarını yerine getirmek için yapacağı çalışmalara ilişkin standartları belirler. BDS’ ler, denetçinin özel konulara ilişkin sorumluluklarını yerine getirirken dikkate alması gereken hususların yanı sıra genel sorumluluklarını da ele alır.
2. (A.54) Bir BDS’ nin kapsamı, yürürlük tarihi ve uygulanabilirliğine ilişkin özel sınırlamalar, söz konusu standardın içinde açıklanır. İlgili BDS’ de aksi belirtilmediği sürece denetçi, BDS’ yi belirtilen yürürlük tarihinden önce uygulayabilir.
3. (A.56) Ayrıca denetçi, bir denetimi BDS’ lere ve ilgili işletme ve işletme faaliyetlerine özgü olarak belirlenmiş diğer denetim standartlarına uygun olarak yürütebilir. Bu durumlarda, denetimle ilgili her bir BDS’ ye uygunluk sağlanmasına ek olarak denetçinin, ilgili işletme ve işletme faaliyetlerine özgü belirlenmiş diğer denetim standartlarına uymak için ilave denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir.

Hazırlanacak raporun esas bölümünde TTK’ nın 402 inci maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca aşağıda yer verilen açıklama yapılmalıdır:

- 7.1.TTK 402/4 uyarınca şirketin hesap döneminde defter tutma TTK. ve şirket ana sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.
- 7.2.TTK 402/4 uyarınca şirket yönetim kurulu, denetim kapsamında istenilen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

TTK’ nın 403 üncü maddesi ve bağımsız denetim yönetmeliğinin 30 uncu maddeleri bir arada değerlendirildiğinde denetim görüşünün dört farklı şekilde oluşabileceği görülmektedir.

Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleri ile geçerli finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığını düşünüyor ise “*olumlu görüş*” içeren bir rapor tanzim edecektir.

Eğer denetim sürecinde ele alınan ilgili kıstas ile fiili durum arasında önemli uyumsuzluklar ya da aykırılıklar var ise veya yeterli denetim kanıtı toplanamamış fakat bu durum denetim konusunun genelini etkilememiş haldeyse “*sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş)*” raporu verilecektir.

Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve bu durumun finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa “*görüş vermekten kaçınma*” uygulamasından yararlanacaktır.

Denetim kanıtları doğrultusunda yanlışlıkların finansal tablolar için önemli ve yaygın etkiye sahip olduğu sonucu ortaya çıkarsa “*olumsuz görüş*” vermek durumunda kalınacaktır.

TTK’ nın 403 üncü maddesinin 4 ve 5 inci fıkraları uyarınca, bağımsız denetim raporunda olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma durumları söz konusu olur ise şirketin yönetim kurulu, dört iş günü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırarak mükelleftir. Genel kurul, bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçecek, bu yeni yönetim de altı ay içerisinde finansal raporlama standartlarına uygun finansal tablolar hazırlatarak genel kurula sunacaktır.

Denetim kuruluşu tarafından tanzim edilen raporun içeriği ile ilgili BDS – 700, BDS – 705 ve BDS – 706 standartları yol gösterici ve açıklayıcı niteliktedir. Hazırlanan rapor TTK 402 inci maddesinin 7 inci bendi gereği önce yönetim kuruluna sunulur. Bu rapor, TTK 407 inci maddesine göre genel kurulda hazır bulunması gereken denetçi ile birlikte değerlendirilir. Bağımsız denetim yönetmeliğinin 34 üncü maddesinin b bendinde belirtildiği üzere rapor, imza tarihinden itibaren en geç 30 gün içerisinde KGK’ ya bildirilmelidir.

8. Sonuç :

Gün geçtikçe yaygınlık kazanan bağımsız denetim faaliyeti pek çok tarafı ilgilendiren ve kamu yararını ön planda tutan kapsamlı bir süreçtir. Bu makalede, hizmetten yararlanacaklar ve hizmeti sunacaklar açısından bir ana şema oluşturmaya, sürecin hem hukuki alt yapısı hem de denetim ve muhasebe standartlarını özümsemekten geçtiğini anlatmaya çalıştık.

Kaynakça :

- 6102 sayılı TTK,
- 660 sayılı KHK,
- Bağımsız denetim yönetmeliği,
- Türkiye Denetim Standartları, Kamu Gözetimi Uzmanları Derneği, 2015.
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Kamu Gözetimi Uzmanları Derneği, 2015.