

## Denetim Faaliyetine İlişkin Kısıtlamalar Hakkında Duyuru

Bilindiği üzere, bir denetim faaliyetinin üstlenilmesine ilişkin kısıtlamalar genel olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 400'üncü maddesi ile Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin (BDY) 26'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Kurumumuz tarafından gerçekleştirilen gözetim faaliyetlerinde, özellikle bir şirketin *defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunulmuşsa* o şirketin denetiminin yapılamayacağını düzenleyen mevzuat hükümlerinin uygulanmasına ilişkin tereddütlerin yaşandığı anlaşılmış olup ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesini teminen aşağıda yer alan açıklamalar yapılmıştır:

### 1. Söz konusu kısıtlamanın kapsamı nedir?

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;***

....

- e. *Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunulmuşsa,*
- 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 bağımsız denetiminin hangi denetçiler/denetim kuruluşları tarafından üstlenilemeyeceği ifade edilmiştir.

Bu kapsamda anılan fıkranın ilk cümlesinde denetimin ancak Kurumumuzca yetkilendirilen bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılabileceği belirtilmişken, ikinci cümlesinde ise bazı hallerin bulunması durumunda bir şirketin bağımsız denetiminin Kurumumuzca 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 Kurumumuzca yetkilendirilen **bağımsız denetçiler**,
- “**sermaye şirketi**” ifadesinin ise Kurumumuzca yetkilendirilen **bağımsız denetim kuruluşları**,

olarak ele alınması gerekmektedir. Zira Kurumumuzca 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 bağımsız 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 bağımsız 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 bağımsız denetimi Bay A tarafından üstlenilmiştir. Bay A, söz konusu şirketin bağımsız denetimi için oluşturulan bağımsız denetim ekibinde Bay B’yi:

- Görevlendirmemiştir.
- Asıl denetim ekibinde görevlendirmiştir.
- 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 bağımsız 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 bağımsız denetimi XYZ BDK A.Ş. tarafından üstlenilmiştir. XYZ BDK A.Ş. söz konusu şirketin bağımsız denetimi için oluşturulan bağımsız denetim ekibinde Bay A’yı:

- Görevlendirmemiştir.
- Asıl denetim ekibinde görevlendirmiştir.
- 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 bağımsız 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 bağımsız denetimi XYZ BDK A.Ş. tarafından üstlenilmiştir. XYZ BDK A.Ş. söz konusu şirketin bağımsız denetimi için oluşturulan bağımsız denetim ekibinde Bay A'yı:

- Görevlendirmemiştir.
- Asıl denetim ekibinde görevlendirmiştir.
- 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 bağımsız 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 bağımsız 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 bağımsız 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 öngörülmemeyen 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?

Kurulumuzun 25.12.2014 tarihli Kararı ile konuya ilişkin düzenleme yapılmıştır. 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 müşterileriyle **Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi**” akdetmiş olanların aynı şirketin bağımsız denetimini yapmaları, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile ilgili mevzuat kapsamında değerlendirilmiş olup:

- Bağımsız Denetimini üstlendiği mükellef şirket ile aralarında başkaca hizmet sözleşmesi bulunmaması, defterlerinin tutulması, finansal tablolarının hazırlanması gibi mesleki hizmetlerin verilmemesi,
- 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 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 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. 24.02.2021

**Kaynak: KGK**