

BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin amacı; 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Yönetmelik; **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname **(Ek ibare:RG-15/6/2024-32577)** ve ilgili mevzuat çerçevesinde (Ek ibare:RG-15/6/2024-32577) veya ihtiyari olarak yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, bunların Kurum tarafından incelenmesine ve denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları kapsar.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelik, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu, 25 inci ve 27 nci maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Yönetmelikte geçen; ⁽¹⁾

a) Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri,

b) 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,

c) Bağımsız denetim ekibi: **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan (Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577) bağımsız denetçiler ile denetim prosedürlerini uygulayan diğer kişilerden oluşan ekibi,

ç) Bağımsız denetim kuruluşu: Kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketlerini,

d) Bağımsız denetim resmi sicili (Sicil): Kurum tarafından elektronik ortamda tutulan ve bağımsız denetim kuruluşları ile denetçilerin kayıtlarının izlendiği resmi sicili,

e) Denetim ağı: Bağımsız denetim kuruluşlarının veya **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** kalite yönetim politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan işbirliğine yönelik yapılanmayı,

f) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Denetimi üstlenen: Bağımsız denetim yapmak üzere denetlenen işletme ile sözleşme imzalayan bağımsız denetim kuruluşunu veya bağımsız denetçiyi,

g) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Denetim üstlenen bağımsız denetçi: Kendi adına denetim üstlenebilmek için öngörülen şartları taşıdığı Kurum tarafından onaylanan bağımsız denetçiyi,

ğ) Denetlenen işletme: Bağımsız denetim yaptırmak üzere bağımsız denetim kuruluğu veya **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçi ile sözleşme imzalamış olan işletmeleri,

h) Finansal tablolar: Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca hazırlanması gereken finansal tabloları,

i) İlişkili bağımsız denetim kuruluğu ve diğeri işletmeler: Aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın bağımsız denetim kuruluğunun, yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olduğu veya denetim kuruluğunun yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olan diğeri bağımsız denetim kuruluğlarını ve diğeri işletmeleri,

ı) Kalite güvence sistemi: Bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluğu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek üzere Kurum tarafından oluşturulan sistemi,

j) Kalite **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** yönetim sistemi: Bağımsız denetim kuruluğlarının **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerin, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, Kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** tasarlayacakları, uygulayacakları ve işletecekleri sistemi,

k) Kamu kurumları: 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan kurumları,

l) Kamu yararını ilgilendiren kuruluğlar (KAYİK): Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, **(Değişik ibare:RG-21/10/2014-29152)** 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluğları,

m) Kilit yönetici: Yönetim organı üyeleri dahil olmak üzere, şirketin faaliyetlerini plânlama, yönetme veya kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişileri,

n) Kurul: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu,

o) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

ö) Meslek mensubu: 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirleri,

p) Ortak: Anonim şirketlerin pay sahiplerini, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile limited şirketlerin ortaklarını,

r) Sermaye şirketi: **(Mülga ibare:RG-21/7/2017-30130)** (...) Türk Ticaret Kanunu uyarınca sermaye şirketi sayılan şirketleri,

s) Sınav: Bağımsız denetçilik sınavını,

ş) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Sorumlu denetçi: Belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun denetimi üstlenenler adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçiyi,

t) Türkiye Denetim Standartları (TDS): 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri **(Ek ibare:RG-17/12/2022-32046)** ile sürdürülebilirlik denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite **(Değişik ibare:RG-17/12/2022-32046)** yönetim ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğeri düzenlemeleri,

u) **(Değişik:RG-17/12/2022-32046)** Türkiye Muhasebe Standartları (TMS): Kurum tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını ve farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluğlar için Kurum tarafından belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğeri düzenlemeleri,

ü) Yetki belgesi: Bu Yönetmelikte aranan şartların sağlanması halinde, denetim kuruluğlarına ve denetçilere faaliyet iznine ilişkin Kurum tarafından verilen Bağımsız Denetim Kuruluđu Belgesi veya Bağımsız Denetçi Belgesini,

v) Yıllık faaliyet raporu: Sermaye şirketlerinin yönetim organınca veya şirketler topluluğunda ana şirketin yönetim organınca **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanununun 516 ve 518 inci maddelerine ve ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanan raporu,

y) Yönetim organı: Anonim şirketlerde yönetim kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticisi veya yöneticileri, limited şirketlerde müdürü veya müdürleri, ifade eder.

(2) Bu Yönetmelikte geçen terimler TMS ve TDS'lerdeki anlamlarıyla kullanılmış olup bu Yönetmelikteki denetim ibaresi bağımsız denetimi, denetçi ibaresi bağımsız denetçileri, denetim kuruluşu ibaresi ise bağımsız denetim kuruluşlarını ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Denetimin Esasları

Denetimin amacı ve kapsamı

MADDE 5 – (1) Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.

(2) Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.

(3) Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.

(4) Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.

Denetimin konusu

MADDE 6 – (1) Denetim **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanunu, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca **(Ek ibare:RG-15/6/2024-32577)** veya ihtiyari olarak denetime tabi tutulan konularda yapılır.

(2) Denetim; **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca **(Ek ibare:RG-15/6/2024-32577)** veya ihtiyari olarak doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları kapsar.

Denetimin tarafları

MADDE 7 – (1) Denetlenen, denetimi yapan ve ilgili mevzuatında hedeflenen kullanıcılar denetimin taraflarını oluşturur.

Denetim kıstası

MADDE 8 – (1) Denetimde denetim konusunun uyumunun değerlendirildiği önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınır. Finansal tablolar açısından TMS; yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanununun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri; diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atfı yaptığı kurallar denetim kıstasını oluşturur.

(2) Diğer mevzuatta doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetim yapılmasının öngörüldüğü ancak denetim konularının hangi kıstaslara uyumunun aranacağına belirtilmediği durumlarda, denetim kıstası Kurum tarafından belirlenir. İsteğe bağlı yaptırılan denetimlerde ise bu belirleme denetimi talep edenlerce yapılır.

Denetim kanıtı

MADDE 9 – (1) Denetim kanıtı, denetim konusunda denetim kıstası çerçevesinde önemli uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı hususunda güvence verilmesini teminen görüş bildirmeye yönelik olarak denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi,

belge ve beyanlardır. Bu kanıtlar, denetimin TDS çerçevesinde ve mesleki şüphecilik içinde planlanması ve gerçekleştirilmesi suretiyle elde edilir ve tevsik edilir.

(2) Denetim, denetimin konusunda önemli uyumsuzluklara yol açabilecek koşulların mevcut olabileceği göz önünde bulundurularak mesleki şüphecilik içinde planlanmalı ve gerçekleştirilmelidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirildiğinde, denetim konusu ile denetim kıstası arasındaki uyumsuzluğun boyutuna, niteliğine veya her ikisine bağlıdır.

Denetim raporu

MADDE 10 – (1) Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Yetkilendirme

Denetim yapmaya yetkililer

MADDE 11 – (1) Denetim, sadece Kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir.

(2) Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanıya 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 **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** üstlenilir.

Yetki belgeleri

MADDE 12 – (1) Başvuruları bu Yönetmelik çerçevesinde Kurum tarafından uygun görülen sermaye şirketlerine Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi, meslek mensuplarına ise Bağımsız Denetçi Belgesi verilir.

Denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi

MADDE 13 – (1) 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 mesleki 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) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** denetçi, ortak ya da kilit yönetici olmaması, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,

j) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** yönetim 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) **(Değişik:RG-21/10/2014-29152)** 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.

(2) Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, birinci fıkra da belirtilen şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte Kuruma başvuruda bulunurlar. Kurum tarafından gerektiğinde yerinde inceleme yapılmak suretiyle, başvuruda bulunan kuruluşlardan gerekli şartları taşıdığına karar verilenler, en geç doksın gün içinde, gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve Kuruma tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilir. Tescil işleminden sonra bu kuruluşlara Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi verilir.

(3) Diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, denetim kuruluşlarının devir, bölünme, birleşme, tür değişikliği işlemleri Kurum iznine tabidir.

(4) Kurum; belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim yapacak denetim kuruluşları için ek şartlar belirleyebilir ve bu şartları sağlayan denetim kuruluşlarını listeler halinde ayrıca ilan eder. Bunların dışında, denetimi yapılacak işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak belirlenecek işletmeleri denetlemek üzere, şartları Kurum tarafından belirlenen yeni denetim kuruluşu listeleri oluşturulabilir.

(5) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresi bulunmayan kuruluşlara, üç ay içinde unvan değişikliği yapılması ve bu değişikliğin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesi koşuluyla Kurum tarafından faaliyet izni verilebilir. Bu süre içinde unvan değişikliğini gerçekleştirmeyenlerin faaliyet izni iptal edilir.

(6) Denetim kuruluşları, denetim yetkisini nitelikleri 28 inci maddede belirlenmiş olan, kuruluş adına denetim raporu imzalamaya yetkili sorumlu denetçileri eliyle ve bunların sorumluluğunda kullanır. Bu sorumluluk, denetim kuruluşunun ve kilit yöneticilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Denetçilerin yetkilendirilmesi

MADDE 14 – (1) Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin:

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, **(Ek ibare:RG-17/12/2022-32046)** sigortacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,

b) Meslek mensubu olması,

c) Türkiye’de yerleşik olması,

ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,

d) 15 inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,

e) 16 ncı maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,

f) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış **(Mülga ibare:RG-21/10/2014-29152)** (...) olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, **(Mülga ibare:RG-21/10/2014-29152)** (...) zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,

g) **(Değişik:RG-21/10/2014-29152)** Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından 42 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması,

ğ) Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması,

h) **(Ek:RG-15/6/2024-32577)** Terör örgütleriyle iltisaklı veya irtibatlı olmaması, şartlarını taşıması gerekir.

(2) Denetçi olmak isteyen meslek mensupları birinci fıkradaki şartları sağladıklarını gösteren **(Ek ibare:RG-15/6/2024-32577)** beyan, bilgi ve belgelerle birlikte Kuruma başvuruda bulunurlar. Başvurular şahsen veya görev alınan denetim kuruluşu aracılığıyla yapılır. Kurum tarafından gerekli şartları taşıdığına karar verilen başvuru sahipleri gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve Kuruma tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilirler. Tescil işleminden sonra bu kişilere Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilir.

(3) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Bağımsız denetçilerin kendi adına denetim üstlenebilmesi için aşağıdaki şartlar aranır:

a) Müteakip bentlerdeki şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle Kuruma onay için başvuruda bulunulması,

b) Başvuranın sorumlu denetçi olabilme şartlarını karşılaması,

c) Denetim kadrosunun, asgari olarak, 27 nci maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,

ç) Denetçilerin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,

d) Denetim kadrosunda kendisi hariç en az bir sorumlu denetçinin bulunması,

e) Kendisinin ve denetçilerinin herhangi bir denetim kuruluşunda veya başka bir denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında ortak, kilit yönetici veya denetçi olarak görev almaması ve denetçilerinin ayrıca denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunmaması,

f) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** yönetim sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,

g) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,

ğ) Kurumca onaylanmış olanların denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak sicilde kayıt ve ilan edilmesi.

(4) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Kurum; belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim faaliyetinde bulunacak denetçiler için ilave şartlar belirleyebilir veya nispeten daha küçük ölçekteki işletmelerin denetiminin üçüncü fıkradaki şartları aramadan tek bir denetçi tarafından üstlenilmesine yönelik düzenleme yapabilir.

(5) **(Ek:RG-17/12/2022-32046)** Kurumda, **(Danıştay Onüçüncü Dairesinin 29/2/2024 tarihli ve E.: 2023/496; K.: 2024/1037 sayılı kararı ile iptal ibare; Kurul Başkanı veya Kurul Üyesi olarak bir yıl görev yapanlar ile Kurumun Başkan Yardımcılığı, Daire Başkanlığı, I. Hukuk Müşavirliği kadrolarında en az iki yıl;)** meslek personeli **(Danıştay Onüçüncü Dairesinin 29/2/2024 tarihli ve E.: 2023/496; K.: 2024/1037 sayılı kararı ile iptal ibare; ,hukuk müşaviri, başkanlık müşaviri ve avukat)** kadrolarında ise en az dört yıl süreyle görev yapanların yetkilendirilmelerinde bu maddenin birinci fıkrasının (e) bendindeki şart aranmaz.

Uygulamalı mesleki eğitim

MADDE 15 – (1) Denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır. 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde geçen süreler ile aynı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisini haiz olanların, bu kamu kurum ve kuruluşlarında geçirdikleri süreler uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılır.

(2) En az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmaz.

(3) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)**⁽³⁾ Bu Yönetmelik uygulamasında mesleki tecrübe bağımsız denetimde fiilen geçirilen süredir. Ancak, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki faaliyetlerde veya aynı Kanun uyarınca staj ve stajdan sayılan hizmetlerde bulunulan süreler de bu sürenin hesabında dikkate alınır. Bu sürenin hesabında bu fıkra da belirtilen faaliyetlere başlama tarihi esas alınır ve

kamu kurum ve kuruluşlarında geçirilen süreler hariç olmak üzere, bir yıldan fazla süreyle bu faaliyetlere ara verilmesi durumunda ara verilen fazla süreler dikkate alınmaz. Dört yılı aşmamak ve bu fıkradaki faaliyet ve hizmetlerle aynı tarihlere denk gelen süreler mükerreren sayılmamak şartıyla 14 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen alanlardaki lisans ve lisansüstü eğitim süreleri bu süreye ilave edilir.

(4) Uygulamalı mesleki eğitim alanlar, uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısıdır ve denetçilerin refakatinde denetim çalışmalarına katılırlar. Bu dönemde, refakatinde denetçi yardımcısı çalıştıranlar, teorik bilgilerin uygulamaya geçirilmesi amacıyla, denetçi yardımcılarının gerekli mesleki yeterliliği kazanmaları için her türlü tedbiri alır. Denetçi, denetçi yardımcılarını denetimlerde görevlendirmek, denetlenen işletme ile olan görüşmelerde bulundurmak, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.

(5) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Uygulamalı mesleki eğitim, gerekli şartların sağlandığını gösteren bilgi ve belgelerin, ilgili denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirim süresi içerisinde, Kuruma bildirilmesiyle başlar.

(6) Uygulamalı mesleki eğitime, refakatinde uygulamalı mesleki eğitim alınabilecek denetçiler ile uygulamalı mesleki eğitim alacak olanlara ve bunların takibine ilişkin hususlar Kurum tarafından düzenlenir.

Denetçilik sınavı

MADDE 16 – (1) Denetçilik sınavı, sınava gireceklerin denetimle ilgili alanlardaki teorik ve uygulamaya ilişkin bilgilerini ölçmek üzere Kurum tarafından yapılır. **(Ek cümle:RG-21/10/2014-29152)** Kurumca gerekli görülen hallerde sınav başka kurum veya kuruluşlara da yaptırılabilir. **(Ek cümle:RG-21/10/2014-29152)** Bu takdirde sınava ilişkin hususlar anılan kurum veya kuruluşlarla yapılacak protokolle belirlenir.

(2) Sınava girebilmek için 14 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen mezuniyet şartının sağlanması aranır.

(3) **(Değişik:RG-15/6/2024-32577)** Denetçilik sınavı, aşağıdaki ana konuları kapsar;

- a) Türkiye Muhasebe Standartları,
- b) Türkiye Denetim Standartları,
- c) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim,
- ç) Sermaye Piyasası Mevzuatı,
- d) Bankacılık Mevzuatı,
- e) Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı,
- f) Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması,
- g) Sürdürülebilirlik Denetimi.

(4) **(Değişik:RG-11/1/2022-31716)** Yetkilendirmeler, başarılı olunan sınav konularına göre “temel alan” ve “sermaye piyasası”, “bankacılık”, “sigortacılık ve özel emeklilik” **(Ek ibare:RG-15/6/2024-32577)** ve “sürdürülebilirlik” alanları itibarıyla yapılır. Temel alandan yetkilendirilmek isteyen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler üçüncü fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde, Yeminli Mali Müşavirler ise (a) ve (b) bentlerinde belirtilen konulardan sınava tabi tutulurlar.

(5) **(Değişik:RG-11/1/2022-31716)** Temel alanla birlikte sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında da yetkilendirilmek isteyenler üçüncü fıkranın **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** (ç), (d), (e) bentlerinde belirtilen konulardan, sürdürülebilirlik alanından yetkilendirilmek isteyenler (f) ve (g) bentlerinde belirtilen konulardan ayrıca sınava tabi tutulurlar. Kurum üçüncü **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** fıkarda yer alan sınav konularını birleştirebilir veya ayırabilir.

(6) **(Değişik:RG-21/10/2014-29152)** Sınav komisyonunca uzmanlık alanlarına göre belirlenen öğretim üyelerinden sınav sorularının hazırlanması ve değerlendirilmesi için hizmet alınabilir. Kurumun veya sınav konularının ilgili olduğu alanda mevzuatı gereği yetkili ve görevli bulunan diğer kamu kurumlarının personeli, soruların hazırlanması ve değerlendirilmesi için görevlendirilebilir. Soru hazırlama ve değerlendirme için kendilerinden hizmet alınanlara veya görevlendirilenlere Kurum

tarafından 18/1/2012 tarihli ve 2012/2723 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Sınav Ücretlerine İlişkin Usul ve Esasların 6 ncı maddesinde belirlenen oranları geçmeyecek şekilde ücret ödenebilir.

(7) **(Ek:RG-21/10/2014-29152)** Sınav sonuçları ilan tarihini müteakip üçüncü takvim yılı sonuna kadar geçerlidir. Sınavın; konular itibarıyla birleştirilmesi ve ayrılması, konularının içeriği, duyurusu, başvuru usulü, yeri, zamanı, şekli, süresi, sonuçlarının ilanı, ücreti ile sınavda başarılı olma şartları, soruların hazırlanması, değerlendirilmesi, denetlenmesi ve bunlar için ödenecek ücrete ilişkin esaslar ile sınav komisyonu ve sınava ilişkin diğer hususlar Kurum tarafından belirlenir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Bağımsız Denetim Resmi Sicili

Sicile kayıt ve ilan

MADDE 17 – (1) Denetim kuruluşlarına ve denetçilere ilişkin yetkilendirme, **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** ikaz, uyarı, faaliyetin kısıtlanması, faaliyet izninin askıya alınması, faaliyet izninin iptali, idari para cezası ve durdurma işlemleri Kurumca elektronik ortamda tutulan sicile kaydedilir ve güncel olarak kamuoyunun erişimine açık tutmak suretiyle ilan edilir. Yetkilendirme işlemleri, sicile kayıt ve **(Ek ibare:RG-21/10/2014-29152)** Kurum internet sitesinde ilanla birlikte yürürlüğe girer.

(2) Kurum tarafından her denetim kuruluşuna ve denetçiye bir sicil numarası verilir.

(3) **(Değişik:RG-23/11/2018-30604)** Faaliyet izni askıya alınanlar, denetim faaliyetinde bulunmayacağını beyan edenler ve sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyenler sicilde gayri faal olarak gösterilir.

(4) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Sicile kayıtlı olmayanlar ile sicilde gayri faal olarak gösterilenler denetim faaliyetinde bulunamaz.

Sicil bilgileri

MADDE 18 – (1) Kurumca tutulan sicilde denetim kuruluşlarının; ^{(1) (4)}

- a) Ticaret unvanı ve ticaret sicil numarası,
 - b) Kurum tarafından verilen sicil numarası,
 - c) Merkez adresi ve varsa şube adresleri (varsa, bünyesinde bulunduğu denetim ağı ve bu ağın hukuki ve yapısal niteliği, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri ve bu kuruluşun hukuki ve yapısal niteliği),
 - ç) İnternet sitesi adresi,
 - d) Ortaklarının ad ve soyadları, T.C. kimlik numaraları ve şirket sermayesindeki payları, pay oranları ve tutarları,
 - e) Ortaklarının adresleri ve diğer iletişim bilgileri,
 - f) Yönetim organında yer alan kişilerin T.C. kimlik numaraları, varsa başka şirketlerdeki görevleri,
 - g) Denetçilerinin listesi ve sicil numaraları,
 - ğ) Varsa başka ülkelerdeki yetkili kurumlarca yapılmış sicil kayıtlarına ilişkin bilgileri,
 - h) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Faal veya gayri faal olma durumları,
 - ı) **(Ek:RG-17/12/2022-32046)** Denetim yapma yetkisi bulunan alana ilişkin bilgiler,
 - i) Kurumca gerekli görülen diğer bilgileri,
- kaydedilerek takibi yapılır.
- (2) Kurumca tutulan sicilde denetçilerin;
- a) Adı soyadı, T.C. kimlik numarası,
 - b) Varsa, ticaret unvanı ve ticaret sicil numarası,
 - c) Kurum tarafından verilen sicil numarası,
 - ç) İletişim bilgileri,
 - d) Varsa, internet sitesi adresi,
 - e) Denetçi belgesi bilgileri,
 - f) Ortak olduğu veya istihdam edildiği denetim kuruluşuna ait ticaret unvanı, ticaret sicil numarası, varsa internet sitesi adresi ve iletişim bilgileri,
 - g) Varsa başka ülkelerdeki yetkili kurumlarca yapılmış sicil kayıtlarına ilişkin bilgileri,
 - ğ) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Denetim üstlenen bağımsız denetçi olup olmadıkları,
 - h) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Faal veya gayri faal olma durumları,

- ı) **(Ek:RG-17/12/2022-32046)** Denetim yapma yetkisi bulunan alana ilişkin bilgiler,
i) Kurumca gerekli görülen diğer bilgileri,
kaydedilerek takibi yapılır.
(3) Sicile kaydedilen denetçi ya da denetim kuruluşuna ilişkin bilgilerden Kurum tarafından belirlenenler kamuya ilan edilmeyebilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri

Denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması

MADDE 19 – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütürler.

(2) Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin denetime yönelik faaliyeti, denetim sürecine ilave olarak denetimlerin devamlılığı, kalitesi ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik diğer eylem ve süreçleri kapsar.

(3) Denetim süreci, her bir hesap dönemi için, işletmenin iş teklifiyle başlar, TDS'ye göre planlanır, programlanır, yürütülür ve denetim sonucunun raporlanmasıyla sona erer. Raporun verilmesinden sonraki yükümlülüklerle ilişkin hükümler saklıdır. Denetim süreci TDS çerçevesinde belgelendirilir.

(4) Denetimlerin devamlılığını, kalitesini ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla, TDS'ye ek olarak; gerek denetim süreçlerinde gerekse denetim süreçleri dışında, başta meslek etiğine ve kalite **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** yönetim sistemine yönelik olanlar olmak üzere, bu bölüm hükümlerine uyulur.

Kalite yönetim sisteminin tasarlanması, uygulanması ve işletilmesi

MADDE 20- (Başlığı ile Birlikte Değişik:RG-15/6/2024-32577)

(1) Denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler faaliyetlerini, asgari şartları Kurumca belirlenen bir kalite yönetim sistemi çerçevesinde yürütmek zorundadır. Bu sistemin uygulanmasında ve etkin bir şekilde işletilmesinde, Kurum düzenlemelerine göre tasarlanarak Kuruma bildirilen kalite yönetim sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçlere uyulur. Söz konusu politika ve süreçler Kurum düzenlemelerine paralel bir şekilde güncellenerek uygulanır ve etkin bir şekilde işletilir.

(2) Denetim kuruluşunun ve denetim üstlenen bağımsız denetçinin kalite yönetim sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçleri ile bunların tasarlanmasında esas alınan Kurum düzenlemesi arasında farklılık olması durumunda veya içinde bulunulan koşullara özgü sebeplerle, denetim kuruluşunun ve denetim üstlenen bağımsız denetçinin yazılı politika ve süreçleri dışındaki bir uygulamanın Kurum düzenlemesine uyum bakımından daha uygun görüldüğü hallerde, söz konusu yazılı politika ve süreçlerin dışına çıkılabilir. Bu durumun ve nedeninin denetçi tarafından yazılı olarak denetim kuruluşuna veya denetim üstlenen bağımsız denetçiye sunulması ve saklanması gerekir.

Mesleki etik ilkelere uyma

MADDE 21 – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler;

- Dürüstlük; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak,
 - Tarafsızlık; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek,
 - Mesleki yeterlik ve özen; uygulama, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi, denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve TDS'ye uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek,
 - Sır saklama; mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak,
 - Mesleğe uygun davranış; ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak,
- şeklindeki ayrıntıları Kurum tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadır.

(2) Denetim kuruluşları **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** ilgili kuruluşun veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır. Denetçiler ve denetime katılanlar, denetime başladıktan sonra birinci fıkrada belirtilen hususları olumsuz yönde etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde ise, bu durumu denetim kuruluşuna **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** veya denetim üstlenen bağımsız denetçiye yazılı olarak bildirir.

Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması

MADDE 22 – (1) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.

a) Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş açıklamasıdır.

b) Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** gerçekleri değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibahı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

(2) Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

(3) Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumlar şunlardır;

a) Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,

c) Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturmaması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,

ç) Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.

(4) Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller Kuruma bildirilir ve **(Mülga ibare:RG-17/12/2022-32046)** ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır. **(Ek cümle:RG-17/12/2022-32046)** Kurumun ayrıca değerlendirmede bulunma hakkı saklıdır.

(5) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında **(Değişik ibare:RG-17/12/2022-32046)** bulunanlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri **(Ek ibare:RG-17/12/2022-32046)** ile denetim üstlenen bağımsız denetçilerin kadrosunda yer alan denetçileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

Reklam yasağı

MADDE 23 – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ticaret unvanlarında, tabela veya basılı kâğıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında başka unvan veya sıfat kullanamazlar.

(2) Ancak; denetim kuruluşları ve denetçiler, kurumsal tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya denetlenen işletmeler için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler ya da mesleki konularda seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyebilirler veya eğitim verebilirler.

(3) İkinci fıkrada belirtilen faaliyetleri yürütürken;

a) İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,

b) İşin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,

c) Abartılmış hissî, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,

ç) Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması,

d) Denetim kuruluşunun veya denetçinin diğer denetim kuruluşu veya denetçiyle karşılaştırılmaması, gereklidir.

Haksız rekabette bulunmama

MADDE 24 – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler, diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklı kalmak kaydıyla, denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde faaliyet gösteremezler.

(2) Denetim kuruluşu ve **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130) denetim üstlenen bağımsız** denetçiler, Kurum tarafından izin verilen haller hariç olmak üzere, başka bir denetim kuruluşu ve **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130) denetim üstlenen bağımsız** denetçi ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir denetlenen işletmenin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemezler.

Sürekli eğitim

MADDE 25 – (1) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Denetçiler, etik kurallara uygun ve yüksek kalitede hizmet sunabilmeleri amacıyla, sahip oldukları mesleki bilgi ve becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını ve geliştirilmesini hedefleyen sürekli eğitime tabi tutulur.

(2) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Sürekli eğitim yükümlülüğü denetçinin sicile tescil edildiği tarihi izleyen ikinci takvim yılının başından itibaren başlar. Yetkilendirildiği tarih ile tescil tarihi arasında iki yıl ve daha fazla süre bulunanlar için ilave yükümlülükler getirilebilir.

(3) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Sürekli eğitim yükümlülüğünün başlamasından itibaren, denetçilerin her yıl, yıllık ve üçer yıllık dönemler için Kurum tarafından öngörülen sürekli eğitim yükümlülüğüne ilişkin şartları karşılamaları zorunludur.

(4) Denetim kuruluşları **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130) denetim üstlenen bağımsız denetçiler**, denetçilerinin sürekli eğitim programlarını tamamlamaları için gerekli tedbirleri alır.

(5) Sürekli eğitime ilişkin hususlar, gerektiğinde ilgili kurumların görüşü de alınarak Kurum tarafından düzenlenir.

(6) Kurum, denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılması amacıyla sürekli eğitime ilave olarak bu Yönetmelik çerçevesinde denetçilerin ve meslek mensuplarının eğitilmesi veya eğitim seviyelerinin yükseltilmesi hususunda gerekli tedbirleri alır.

(7) **(Değişik:RG-23/11/2018-30604)** Sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyen denetçiler, bu yükümlülüklerini yerine getirene kadar denetim yapamazlar ve denetim ekiplerinde görevlendirilemezler.

Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar

MADDE 26 – (1) Denetim kuruluşları ve **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130) denetim üstlenen bağımsız** denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:

a) **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130) Türk Ticaret Kanunu** uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.

b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.

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

ç) **(Değişik:RG-17/12/2022-32046)** Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile denetim çalışması yürüttükleri işletmelerin denetiminde görev alan denetçileri, son on yılda yedi yıl denetim çalışmasını yürüttükleri aynı işletmeye 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) **(Değişik:RG-17/12/2022-32046)** Birinci fıkranın (ç) bendinde geçen sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların ilişkili olduğu denetim kuruluşu ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde geçirdikleri süreler topluca dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna veya denetim üstlenen bağımsız denetçiye bakılmaksızın, denetçinin aynı işletmenin denetiminde 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) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler. Ortak oldukları veya istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla veya denetim üstlenen bağımsız denetçiyle ilişkileri sona ermedikçe; başka bir denetim kuruluşunda denetim faaliyetinde bulunamazlar ve ortak olamazlar, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunamazlar veya bunlar tarafından üstlenilen denetimlerde görev alamazlar.

Denetim ekipleri

MADDE 27 – (1) (Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130) Denetim, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. 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. Ancak denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz. Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır. Denetime tabi işletmelerin özellikleri itibarıyla, Kurum tarafından farklı asgari denetçi ve yedek denetçi sayıları belirlenebilir.

(2) Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim faaliyetinde bulunacaklar için Kurum ilave şartlar belirleyebilir. Denetim ekibindeki tüm denetçiler denetlenen işletmenin özelliğine uygun olarak Kurum tarafından öngörülen ilave şartları taşırlar.

(3) Denetim ekiplerinde; söz konusu denetim için yetkisi bulunmayan denetçiler, denetçi yardımcılar, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer kişiler de denetçi olarak görevlendirilmemek kaydıyla yer alabilir. 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan bankalar ve Kurumca belirlenen diğer işletmelerin denetimlerinde bilgi sistemleri denetimi konusunda Kurumca öngörülen şartları taşıyan yeterli sayıda denetçi ya da uzman bulundurulur. Bu kişiler, denetçilerin sorumluluk, gözetim ve kontrolü altında çalışır, ancak denetimin herhangi bir aşamasında karar verici konumunda bulunamaz. Bu kişiler, asgari denetçi sayısı hesabında dikkate alınmaz ve genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla denetimden sorumlu tutulmaz.

(4) Denetim ekipleri, denetimlerini sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştirir.

(5) Denetim kuruluşları tarafından, denetçilere denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi unvanları verilebilir. Denetçilikte altı yılını doldurmayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmayanlara başdenetçi unvanı verilemez.

(6) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Denetim üstlenen bağımsız denetçi üstlendiği denetimlerin sorumlu denetçisidir.

Sorumlu denetçi olabilme şartları

MADDE 28 – (Değişik:RG-21/7/2017-30130)⁽²⁾

(1) Sorumlu denetçiler, denetim raporunu denetimi üstlenenler adına imzalama yetkisini haiz olup, aşağıdaki şartları sağlayan denetçiler arasından, Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilir:

a) KAYİK'ler nezdinde yapılacak denetimler için 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az üç yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunmuş olması.

b) Diğer denetimler için ise 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olması.

c) Denetim kuruluşlarının yönetim organı veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olması.

(2) Sorumlu denetçi onay talepleri, denetçinin birinci fıkrada belirtilen şartları haiz olduğunu gösteren bilgi ve belgelerle birlikte, denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından Kuruma gönderilir.

(3) (Ek:RG-17/12/2022-32046) Kurumda, (Danıştay Onüçüncü Dairesinin 29/2/2024 tarihli ve E.: 2023/496; K.: 2024/1037 sayılı kararı ile iptal ibare; Kurul Başkanı veya Kurul Üyesi olarak bir yıl görev yapanlar ile Kurumun Başkan Yardımcılığı, Daire Başkanlığı, I. Hukuk Müşavirliği kadrolarında en az iki yıl;) meslek personeli (Danıştay Onüçüncü Dairesinin 29/2/2024 tarihli ve E.: 2023/496; K.: 2024/1037 sayılı kararı ile iptal ibare; , hukuk müşaviri, başkanlık müşaviri ve avukat) kadrolarında ise toplamda en az sekiz yıl süreyle görev yapanlar birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartları sağlamış sayılırlar. (Danıştay Onüçüncü Dairesinin 29/2/2024 tarihli ve E.: 2023/496; K.: 2024/1037 sayılı kararı ile iptal cümle; Bu fıkra uyarınca sorumlu denetçi olma şartını sağlayanlarda 25 inci madde hükümleri aranmaz.)

Denetim sözleşmesi

MADDE 29 – (1) Denetim kuruluşu veya (Ek ibare:RG-21/7/2017-30130) denetim üstlenen bağımsız denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak aşağıdaki hususları içermesi zorunludur:

a) (Değişik:RG-22/12/2015-29570) (Mülga ibare:RG-21/7/2017-30130) (...) 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) (Değişik:RG-21/7/2017-30130) 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 denetçiye haberdar etmekle yükümlü olduğu,

i) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

(2) Sözleşmede, denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması öngörülemez; denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamaz.

(3) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Denetim sözleşmesi, Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçildiği hesap dönemi için, denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçiminden itibaren en geç 60 gün içinde yapılır. Bu süre içinde, denetimi üstlenenin yazılı ihtarına rağmen denetlenen işletme sözleşme yapmaktan kaçınırsa, denetimi üstlenen durumu izleyen 10 gün içinde Kuruma bildirir.

(4) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Denetimi üstlenenden denetleme görevi, sadece Türk Ticaret Kanununun 399 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi atanmışsa geri alınabilir. Denetimi üstlenenler, denetim sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Sözleşmenin feshedildiği ve gerekçeleri denetimi üstlenenler tarafından yazılı olarak 10 gün içerisinde Kuruma bildirilir.

(5) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Sözleşmenin feshedilmesi durumunda, denetimi üstlenenlerin çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan denetim kuruluşlarına ve denetim üstlenen bağımsız denetçilere teslim etmesi zorunludur.

Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü

MADDE 30 – (1) Denetim faaliyeti sonucunda Kurumun belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenlenir.

(2) Bu rapor, görüş başlığı altında:

a) Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş,

b) Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş,

c) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş,

ç) Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmaya engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş,

içerir.

(3) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan denetimlerde denetim raporlarının, 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 edilmesi zorunludur.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar

MADDE 31 – (1) Denetim kuruluşu ve denetçi, bilanço tarihinden sonra ancak denetim raporu tarihinden önce gerçekleşen ve finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama gerektirecek olayları TDS ve ilgili mevzuat çerçevesinde raporunda işlemekle yükümlüdür.

(2) Denetim kuruluşu ve denetçi denetim raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan haberdar olması durumunda finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasının gerekliliğini değerlendirir ve TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapar.

(3) Denetim kuruluşu ve denetçi finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden sonraki dönemde gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan haberdar olması durumunda, finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama yapılmasının gerekliliğini değerlendirir ve TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapar.

Denetim ücreti ve ücret tarifi (Değişik başlık:RG-17/12/2022-32046)

MADDE 32 – (1) Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir. Denetlenen işletmeye ilgili mevzuat uyarınca izin verilen hizmetlerin sağlanması durumunda denetim ücreti bundan etkilenmez.

(2) Denetim hizmetleri için Kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir.

(3) Ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının **(Değişik ibare:RG-17/12/2022-32046)** Hazine ve Maliye Bakanlığına o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır.

Mesleki sorumluluk sigortası

MADDE 33 – (1) Denetim kuruluşlarının ve **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçilerin, üstlendikleri ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları şarttır.

(2) Mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin hususlar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle Kurum tarafından düzenlenir.

Bildirimler

MADDE 34 – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler;

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) **(Değişik:RG-22/12/2015-29570)** 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) **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanununun 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 **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** 30 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

MADDE 35 – (1) Denetim kuruluşları ticari defterlerini, düzenlenen denetim raporlarını elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere denetim çalışmalarına ve kalite **(Değişik ibare:RG-15/6/2024-32577)** yönetim sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte on yıl süreyle saklamak zorundadır. Bu hüküm **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçiler hakkında da uygulanır.

(2) Denetim kuruluşları ve **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçiler, birinci fıkra kapsamında saklanması zorunlu tutulanlarla birlikte Kurum tarafından görevlendirilenlerce talep edilen her türlü bilgi ve belgeyi ibraz etmek, gerektiğinde görevlilere bunların birer örneklerini vermek ve incelenmesine uygun ortam sağlamakla yükümlüdür.

(3) Her bir denetim çalışmasına ilişkin, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere, tüm belgelerin ekleriyle birlikte denetim dosyası haline getirilmesi zorunludur. Denetim dosyalarının denetim sırasında oluşturulması esastır.

(4) **(Ek:RG-17/12/2022-32046)** Denetim dosyalarının elektronik ortamlarda saklanması ve alınmasına ilişkin usul ve esaslar Kurum tarafından belirlenir.

Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulması

MADDE 36 – (1) **(Değişik:RG-21/10/2014-29152)** 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.

(2) Bu rapor denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve denetim kuruluşuna ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerir:

- 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) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** 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,
- ı) Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- i) **(Yeniden Düzenleme:RG-15/6/2024-32577)** 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,
- j) Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

(3) Kişisel güvenliğe ilişkin önemli ve etkin bir tehdidin var olması ve buna talep olması halinde Kurumun onayıyla ikinci fıkranın (f) bendine ilişkin açıklamada ilgili denetlenen işletme bilgilerine yer verilmeyebilir.

(4) KAYİK denetimine ilişkin listelerde yer almakla birlikte bir takvim yılı içerisinde KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşları bu durumu internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklar.

(5) Şeffaflık raporu ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş halleri ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulur.

Türk Ticaret Kanunundan kaynaklanan yükümlülükler

MADDE 37 – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanunu uyarınca yaptıkları denetimlerde aşağıdaki yükümlülüklerini de yerine getirir:

a) Denetim sonuçlarını, **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanununa ve bu Yönetmeliğe uygun şekilde raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurula açıklamalarda bulunmak.

b) **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanununun 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) **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanununun 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 **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanununun 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 **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Türk Ticaret Kanunu ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmek.

ALTINCI BÖLÜM

Kurumca Yapılacak İncelemeler, Denetimler ve İdari Yaptırımlar

İnceleme ve denetimler

MADDE 38 – (1) Kurum, oluşturacağı kalite güvence sistemi kapsamında, seçilmiş yeterli sayıda denetim dosyaları ve diğer bilgi, bildirim ve belgeler çerçevesinde denetim kuruluşlarını ve denetçileri inceler ve denetler. İnceleme ve denetim faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle

Kurulca her yıl hazırlanan yıllık inceleme ve denetim planı kapsamında yürütülür. İnceleme sonuçları her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanır.

(2) Denetim kuruluşlarındaki inceleme ve denetimler; denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının mevzuat çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmeleri kapsar.

(3) **(Değişik:RG-17/12/2022-32046)** İncelemeler, ilk denetim sözleşmesi imza tarihinden itibaren; KAYİK'leri denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için asgari altı yılda bir yapılır. İzleyen incelemelerde süre, önceki incelemeye ilişkin Kurul kararını takip eden takvim yılından itibaren yeniden başlar. Denetim üstlenen bağımsız denetçilerde ise Kurumca gerek görüldüğünde inceleme ve denetim yapılır.

(4) Kurum, planlanan inceleme ve denetimler yanında ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli gördüğü diğer hallerde de inceleme ve denetim yapar.

(5) Kurum, inceleme ve denetimleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 25 inci maddesinde belirtilen kurum ve kurulların ilgili denetim birimleri vasıtasıyla da yürütebilir.

(6) İnceleme ve denetimler Kurum tarafından belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yapılır.

(7) Yapılan inceleme ve denetimler sonucunda mevzuata aykırılıkları tespit edilenler hakkında idari yaptırımlar uygulanır. Denetim kuruluşları ve denetçiler inceleme ve denetimler sonucunda tespit edilen hususlar ile ilgili olarak gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler.

(8) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 25 inci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca inceleme için görevlendirilenler tarafından denetim kuruluşundan, denetçiden, denetlenen işletmeden veya üçüncü kişilerden istenecek rapor, defter, belge ve çalışma kâğıtları ile elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil tüm kayıtların ve sair bilgi ihtiva eden vasıtaların ibraz veya teslim edilmesi zorunludur. Bu fıkra kapsamında istenecek bilgi ve belgelerin verilmemesi veya gerekli görülen diğer hallerde, Kurumun talebi, yetkili sulh ceza hakiminin kararı üzerine denetim kuruluşları, denetçiler, denetlenen işletmeler ve üçüncü kişiler nezdinde arama yapılabilir.

İdari yaptırımlar

MADDE 39 – (1) (Değişik:RG-15/6/2024-32577) İnceleme ve denetimler, ihbar ve şikâyetler ya da diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri sonucunda, yaptıkları denetim çalışmaları ve faaliyetleriyle, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye, Türk Ticaret Kanununda yer alan denetime ilişkin hükümlere ve Kurum düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilenlere, aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak Kurul kararıyla ikaz, uyarı, faaliyetin kısıtlanması, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali yaptırımları uygulanır. Yaptırımların içeriği aşağıda belirtilen şekildedir:

a) İkaz, mevzuata aykırılıkları nedeniyle faaliyetlerinde daha dikkatli davranması gerektiği hususunun denetim kuruluşları ve denetçilere bildirilmesidir.

b) Uyarı, faaliyetlerinde düzeltilmesi gereken mevzuata aykırılıkların bulunduğu hususunun denetim kuruluşları ve denetçilere bildirilmesidir.

c) Faaliyetin kısıtlanması, denetim kuruluşlarının yetkili oldukları alanların, denetim üstlenenlerin üstlenebilecekleri denetimlerin, sorumlu denetçilerin sorumlu denetçilik görevlerinin belirlenen süreyle sınırlandırılmasıdır.

ç) Faaliyet izninin askıya alınması, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinlerinin belirlenen süreyle askıya alınmasıdır.

d) Faaliyet izninin iptali, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinlerinin süresiz olarak iptal edilmesidir.

(2) **(Ek:RG-21/10/2014-29152)** Kurul tarafından, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmesi halinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 26 ncı maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca idari para cezası

yaptırımına karar verilir. Birinci fıkrada belirtilen idari yaptırımlara karar verilmiş olması, ayrıca idari para cezasına karar verilmesine engel teşkil etmez.

İkaz

MADDE 39/A- (Ek:RG-15/6/2024-32577)

(1) Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarına veya denetçilere ikaz yaptırımı uygulanır:

- a) Denetimlerde uyarı yaptırımı gerektirmeyecek biçimde TDS'ye aykırı hareket edilmesi.
- b) 21 inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen yazılı taahhüdün alınmamış olması.
- c) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta ikaz yaptırımını gerektiren benzer durumların tespit edilmesi.

Uyarı

MADDE 40 – (1) (Değişik:RG-15/6/2024-32577) Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarına veya denetçilere uyarı yaptırımı uygulanır:

- a) Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi.
- b) Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi.
- c) 20 nci maddede belirtilen kalite yönetim sisteminin tasarlanmaması, uygulanmaması veya etkin bir şekilde işletilmemesi.
- ç) 25 inci maddede öngörülen sürekli eğitim programlarını tamamlamayanların denetçi olarak faaliyet göstermesi veya denetim ekiplerinde görevlendirilmesi.
- d) 29 uncu madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi.
- e) 33 üncü maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması.
- f) 35 inci maddede belirtilen saklama hükümlerine aykırı hareket edilmesi veya mezkur maddede belirtilen ibraz yükümlülüklerinin süresinde yerine getirilmemesi.
- g) 36 ncı maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması.
- ğ) 37 nci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi.
- h) Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi.
- ı) Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması.
- i) Denetim raporlarının süresi içerisinde tamamlanarak ilgili yerlere teslim edilmemesi.
- j) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer durumların tespit edilmesi.

Faaliyetin kısıtlanması

MADDE 40/A- (Ek:RG-15/6/2024-32577)

(1) Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarına ve denetçilere fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle faaliyetin kısıtlanması yaptırımı uygulanır:

- a) Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre faaliyet izninin askıya alınmasını gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi.
- b) 23 üncü maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması.
- c) 24 üncü madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi.
- ç) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta faaliyetin kısıtlanması yaptırımını gerektiren benzer durumların tespit edilmesi.

(2) Faaliyetin kısıtlanması yaptırımı; denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak görev alınmasının, denetim faaliyetinde bulunulabilecek denetim alanı yetkisinin veya belirlenen ölçütleri haiz işletmelerin denetimlerinin üstlenilmesinin kısıtlanması şeklinde uygulanır. Denetimi üstlenilemeyecek işletmelerin belirlenmesi, işletmelerin; faaliyet alanları, büyüklükleri, uyguladıkları finansal raporlama çerçeveleri ölçütlerinden bir veya birden fazlası esas alınarak yapılır.

Faaliyet iznini askıya alma

MADDE 41 – (1) Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır: ^{(1) (5)}

a) **(Mülga:RG-15/6/2024-32577)**

b) TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.

c) Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.

ç) **(Ek:RG-21/7/2017-30130)** 11 inci maddeye aykırı davranılması,

d) Denetlenen işletmeye 22 nci maddenin beşinci fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması.

e) 26 ncı maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi.

f) **(Değişik ibare:RG-21/7/2017-30130)** Denetimlerde, 27 nci madde uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması.

g) **(Ek:RG-15/6/2024-32577)** 28 inci madde uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi,

ğ) **(Ek:RG-15/6/2024-32577)** 35 inci maddede belirtilen ibraz yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi,

h) Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi.

Faaliyet izninin iptali

MADDE 42 – (1) Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir: ⁽⁵⁾

a) Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarrü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.

b) Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması.

c) Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.

ç) 30 uncu maddeye göre açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.

d) Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.

e) **(Ek:RG-15/6/2024-32577)** 43 üncü maddenin sekizinci fıkrasına aykırı hareket edilmesi.

f) Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.

(2) **(Değişik:RG-21/10/2004-29152)** Faaliyet izni birinci fıkranın (c) bendi dışındaki nedenlerle iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar.

(3) Faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mührü, yetki belgesini ve kimliği Kurum tarafından belirlenen süre içerisinde iade ederler. Aksi halde bu eylemi Cumhuriyet Savcılığına bildirilir.

İdari yaptırımlarla ilgili diğer hükümler

MADDE 43 – (1) **(Danıştay Onüçüncü Dairesinin 14/12/2017 tarihli ve E:2013/1248, K:2017/3775 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Bu karar, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 30/1/2020 tarihli ve E:2018/1909, K:2020/144 sayılı kararı ile onanmıştır.)**

(2) İlgililere savunma yapılması için on günden az olmamak üzere süre verilir. Verilen süre içinde savunma yapmayanlar savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.

(3) **(Değişik:RG-15/6/2024-32577)** Kurul fiilin ağırlığını dikkate alarak, gerekçesini belirtmek suretiyle daha hafif bir yaptırım uygulamaya yetkilidir.

(4) Gerekli değerlendirmeler yapılarak Kurulca alınmış olunan karar ilgililere tebliğ edilir. Yargı yolu açık olmak üzere, Kurul kararları kesindir, itiraz edilemez. Kurul kararları ilgilinin siciline işlenir.

(5) Denetim kuruluşlarında **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerde tespit edilen aykırı fiillerden dolayı istihdam edilen denetçilere yaptırım uygulanması denetim kuruluşunun **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** ve denetim üstlenen bağımsız denetçinin hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

(6) Kurum, aykırılığı yapanların denetçi veya denetim kuruluşu olmaması halinde gerekli işlemleri tesis eder.

(7) Bu madde kapsamında denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında alınan yaptırım ve tedbir kararları Kurumca gerekli görülen ilgili diğer kurumlara da bildirilir.

(8) **(Değişik:RG-21/7/2017-30130)** Hakkında faaliyet iznini askıya alma kararı verilenler bu süre içinde, faaliyet izninin iptali kararı verilenler iptal kararı sonrasında; denetim faaliyeti durdurulanlar ise durdurma kararı devam ettiği süre içinde yeni sözleşme yapamazlar ve denetimlerde görev alamazlar. **(Ek cümle:RG-15/6/2024-32577)** Faaliyet izni kısıtlananlar ise kısıtlama kararına aykırı hareket edemezler. Ancak, bunların devam eden denetim işlerinin tamamlanmasıyla sınırlı olarak faaliyetlerinin devamına Kurul tarafından karar verilebilir.

(9) **(Yeniden Düzenleme:RG-15/6/2024-32577)** Aşağıdaki hallerde Kurul tarafından denetim kuruluşu veya denetçinin denetim faaliyeti en fazla bir yıl süreyle durdurulabilir:

a) 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu uyarınca gaiplik, temyiz kudretinin kaybedilmesi, kısıtlılık ve benzeri haller ile denetçinin fiil ehliyetini kaybetmesi veya denetim kuruluşunun faaliyetinin fiilen veya kayden sona ermesi veya hakkında mahkeme tarafından bir tedbir kararı verilmiş olması sonucu, denetim faaliyetinin yürütülmesinin sonradan imkânsız hale gelmesi.

b) Kurumca yapılan gözetim faaliyetleri çerçevesinde veya ihbar, şikayetler ve diğer kurumlardan gelen bildirimlerle ilgili olarak yapılan ilk değerlendirmeler sonucunda, faaliyet izninin askıya alınmasını veya iptal edilmesini gerektiren durum nedeniyle, denetim kuruluşunun veya denetçinin faaliyete devam etmesinin telafisi zor ve imkansız zararlara yol açacağı ihtimalinin bulunması.

(10) **(Ek:RG-15/6/2024-32577)** Durdurma süresi içerisinde gerekli idari işlemin tesisi veya faaliyetin durdurulmasına sebep olan halin sona ermesi durumunda sürenin dolması beklenilmeksizin durdurma kararı kaldırılır.

(11) **(Ek:RG-15/6/2024-32577)** Faaliyet izninin iptali hali hariç olmak üzere, idari yaptırım uygulanmasına karar verilen durumlarda aykırılığı gerçekleştirenlere sürekli eğitim yükümlülüğüne ilave eğitim yükümlülüğü getirilebilir.

YEDİNCİ BÖLÜM

Çeşitli Hükümler

Denetimlerde sorumluluk

MADDE 44 – (1) 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.

(2) İdari yaptırımlar, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçiler hakkında uygulanır. Kurumca gerekli görülen hallerde, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler hakkında da yaptırım uygulanır.

(3) Denetim ekiplerinde, denetçi olarak görevlendirilenler dışında, denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan, idari yaptırımlar bakımından bu kişiler değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve **(Ek ibare:RG-21/7/2017-30130)** denetim üstlenen bağımsız denetçiler sorumlu tutulur. Denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülüklerinden doğan sorumluluk halleri saklıdır.

Mücbir sebepler

MADDE 45 – (1) **(Değişik:RG-17/12/2022-32046)** Mücbir sebeplerin oluşması durumunda, sebebin ortaya çıktığı tarihten sona erdiği tarihe kadar bu Yönetmelikte geçen süreler işlemez.

(2) Yükümlülüğün ifasını imkânsız kılacak ölçüde mücbir sebep olarak kabul edilebilecek haller aşağıda belirtilmiştir:

a) Yangın, deprem, sel felaketi gibi afetler,

b) Grev,

c) Ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,

ç) 4721 sayılı Kanun uyarınca gaiplik hali ile defter ve belgelerin iradesi dışında elden çıkmış olması,

d) Kurum tarafından kabul edilebilecek benzeri diğer haller.

(3) Mücbir sebep, meydana geldiği tarihi izleyen yirmi gün içinde Kuruma bildirilir. Bildirimin yapılmasının imkânsız olduğu hallerde bu süre imkansızlığın fiilen ortadan kalktığı tarihten itibaren işlemeye başlar.

(4) Mücbir sebep halinin denetim kuruluşu ve denetçiden kaynaklanan bir kusurdan ileri gelmemiş olması, denetim kuruluşu ve denetçinin bu engeli ortadan kaldırmaya gücünün yetmemiş bulunması ve bu durumun tevsik edici belgelerle birlikte Kuruma bildirilmesi zorunludur. Herkesçe malum olan mücbir sebep hallerinde bildirim ve tevsik edici belge aranmaz.

Tebliğat

MADDE 46 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca yapılacak tebliğat hakkında 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebliğat Kanunu hükümleri uygulanır.

Kuruma yapılacak bildirimlerin şekli

MADDE 47 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca Kuruma yapılacak bildirimler, ayrıca belirtilmedikçe, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununa göre, Kurum tarafından istenen şekilde elektronik ortamda yapılır.

Kurum hizmetleri karşılığı ücret alınması

MADDE 48 – (1) Bu Yönetmelik kapsamında yürütülecek eğitim, sınav, yetkilendirme, sicil ve diğer hizmetler için Kurum tarafından ücret belirlenebilir.

Yetki

MADDE 49 – (1) Bu Yönetmeliğin uygulanmasına ilişkin hususları düzenlemeye Kurum yetkilidir.

SEKİZİNCİ BÖLÜM **Geçici ve Son Hükümler**

Denetçilere ilişkin geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bağımsız denetçi olmak için 14 üncü madde uyarınca aranan diğer şartlar saklı kalmak kaydıyla;

a) Bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden önce ilgili mevzuatına göre kamu kurumlarından bağımsız denetime ilişkin lisans belgesini sınav sonucunda veya mevzuatında sınava ilişkin olarak tanınan istisnadan faydalanarak almaya hak kazanmış olanlar için,

b) Kamu kurumları tarafından, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin yayımlandığı 2/11/2011 tarihinden önce ilan edilen bağımsız denetçiliğe ilişkin sınavlar ile bunlara ilişkin 31/12/2012 tarihine kadar yapılacak tamamlayıcı sınavlar neticesinde lisans belgesi almaya hak kazananlar için,

sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatına ilişkin sınav konuları hariç olmak üzere ve **(Mülga ibare:RG-23/11/2018-30604)** (...) 16 ncı maddede öngörülen sınav şartı aranmaz.

(2) Birinci fıkra kapsamına girenlerin sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında da denetim yapabilmeleri için ise 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve ilgili mevzuatı uyarınca bu alanda bağımsız denetim yapmak için aranan şartları sağlamış olmaları veya Kurumca bu alana ilişkin olarak yapılacak sınavda başarılı olmaları ya da Kurumca düzenlenecek eğitimi tamamlamış olmaları şarttır. Bu fıkra kapsamında yapılacak eğitim kamu kurumları veya üniversitelerle işbirliği halinde de yürütülebilir.

(3) 1/1/2013 tarihinden önce kamu kurumları tarafından bağımsız denetçiliğe ilişkin yapılan sınavlara girenlerin, bu sınavlarda başarılı sayıldıkları konular itibarıyla aldıkları notlar, mevzuatı uyarınca geçerli süre içinde ve talepleri halinde bu Yönetmelik uyarınca yapılacak sınavda veya dördüncü fıkra kapsamında bulunanlar için yapılacak eğitimde dikkate alınır.

(4) Bu Yönetmeliğin yayımı tarihi itibarıyla, Yeminli Mali Müşavir olmaya hak kazananlar ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmaya hak kazanan 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlar, 31/12/2014 tarihine kadar **(Mülga ibare:RG-21/10/2014-29152)** (...) başvurmaları halinde;

a) Bağımsız denetçi olmak için 14 üncü madde uyarınca aranan sınav hariç diğer şartları haiz olmak ve 16 ncı maddede belirtilen sınav konuları itibarıyla Kurum tarafından öngörülen eğitim programlarını başarıyla tamamlamak kaydıyla, başarılı olunan konulardan 14 üncü maddede belirtilen sınav şartını sağlamış olurlar.

b) 3568 sayılı Kanun uyarınca **(Değişik ibare:RG-21/10/2014-29152)** staj yapan veya hizmetleri stajdan sayılan ve bu Yönetmeliğin yayımı tarihi itibarıyla 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlar, **(Değişik ibare:RG-21/10/2014-29152)** 31/12/2015 tarihine kadar **(Değişik ibare:RG-22/12/2015-29570)** girdikleri sınavlar sonucunda meslek mensubu olmaya hak kazanmaları halinde bu fıkra kapsamında değerlendirilir.

c) Bu fıkra kapsamına giren meslek mensupları 16 ncı maddede belirtilen sınav konularının bir kısmı veya tamamı için (a) bendinde belirtilen eğitim programına katılmak yerine Kurumca yapılacak sınavlara da girebilirler. Başarılı olunan sınav konularından ayrıca eğitime tabi tutulmazlar.

ç) Bu fıkra kapsamına giren meslek mensuplarından 15 inci madde ile 31/12/2015 tarihine kadar 28 inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde öngörülen şartlar aranmaz. **(Ek cümle:RG-21/10/2014-29152)** Bu süre Kurul tarafından toplamda 3 yılı aşmamak kaydıyla uzatılabilir.

d) (a) bendi uyarınca yapılacak eğitim, 16 ncı maddenin dördüncü fıkrasında meslek mensupları itibarıyla belirtilen sınav konularından yapılır. Bu eğitim kamu kurumları veya üniversitelerle işbirliği halinde de yürütülebilir.

(5) 31/12/2015 tarihine kadar yapılacak yetkilendirmelerde; bu Yönetmeliğin yayımlandığı tarih itibarıyla 10 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların uygulamalı mesleki eğitimin en az 1 yılını, diğerlerinin ise en az 2 yılını denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda geçirmesi gerekir.

(6) Dördüncü fıkra kapsamındaki meslek mensupları, 1/1/2014 tarihinden önce biten hesap dönemleri için; 2012 hesap dönemine ilişkin 3568 sayılı Kanun uyarınca sözleşme imzalamış oldukları mükellefleriyle sınırlı olmak ve 6102 sayılı Kanun ile bu Yönetmeliğin 26 ncı maddesinde yer verilen kısıtlamalar saklı kalmak üzere Kurumdan izin almak kaydıyla dördüncü fıkra hükümlerine bağlı olmaksızın bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde denetim yapabilirler. Bunlara Bağımsız Denetçi Belgesi, kimliği ve mührü verilmez. Bu hüküm söz konusu hesap döneminden sonrası için kazanılmış hak oluşturmaz.

(7) Bu madde kapsamında Kurum tarafından öngörülen eğitimler 31/12/2015 tarihine kadar tamamlanır.

Mevcut denetim kuruluşlarına ilişkin geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 2 – (1) Kamu kurumlarından denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetki almış olan denetim kuruluşları, bu Yönetmeliğin yayımlandığı tarihten itibaren bir ay içinde yetkisini gösteren belgeyle Kuruma başvuruda bulunmaları şartıyla 1/1/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin denetim faaliyetinde bulunma yetkisini haizdir. Bu kuruluşlar, 1/1/2014 tarihine kadar bu Yönetmelik hükümlerine intibak etmek zorunda olup, intibak ettikleri tarih itibarıyla Kurum tarafından yetkilendirilerek sicile kaydedilir, aksi takdirde bunlara faaliyet izni verilmez. Bu Yönetmeliğin yayım tarihi itibarıyla bu kuruluşlarda denetime ilişkin belgesi olmaksızın denetçi olarak görev yapmakta olan meslek mensupları 1/1/2014 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde, yetki belgesi olmaksızın denetçi olarak görevlendirilemezler.

İlk defa yetkilendirilen denetim kuruluşlarına ilişkin geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 3 – (1) Kalite kontrol sisteminin bir unsuru olan denetim rehberlerinin oluşturulmuş olması kaydıyla, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin yayımlandığı tarihten 31/12/2013 tarihine kadar yetkilendirme başvurusunda bulunan denetim kuruluşlarında, 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (j) bendinde belirtilen kalite kontrol sistemi kurma şartı aranmaz. Bu kuruluşlar yetkilendirme tarihinden itibaren 6 ay içinde kalite kontrol sistemini kurarlar. Bu süre içinde kalite kontrol sisteminin kurulmaması halinde gerekli idari yaptırımlar uygulanır. İzlenecek denetim süreçlerinin ve uygulanacak yöntemlerin ayrıntılı olarak belirlendiği denetim rehberleri,

yürürlükte bulunan muhasebe ve denetim mevzuatı ile uluslararası uygulamalar çerçevesinde oluşturulur. Bu madde kapsamında bulunanlar KAYİK denetimi yapamazlar.

Mevcut düzenlemelerin uygulanması

GEÇİCİ MADDE 4 – (1) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kurum tarafından denetime ilişkin yayımlanacak standartlar ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir.

(2) Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği yılın sonuna kadar, 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan yüzde yetmiş beş şartı uygulanmaz.

Mevcut denetim sözleşmelerinin yenilenmesi

GEÇİCİ MADDE 5 – (1) Bu Yönetmeliğin yayımı tarihi öncesinde imzalanmış olan ve 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemleri kapsayan sözleşmeler, 6102 sayılı Kanunun denetçi atanmasına ilişkin hükümlerine uygun olarak bu Yönetmelik çerçevesinde yeniden düzenlenir.

(2) 26 ncı maddenin birinci fıkrasının (ç) bendinde belirtilen sürelerin hesaplanmasında, 1/1/2013 tarihinden önce ilgili mevzuatı uyarınca yapılan denetimlerde geçen süreler dikkate alınır.

Kendi adına denetim faaliyetinde bulunanlar için geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 6 – (Ek:RG-21/7/2017-30130)

(1) Kendi adına denetim faaliyeti yürütenlerce 1/1/2019 tarihinden önce üstlenilen denetimlerde bu Yönetmeliğin 14 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uygulanmaz.

Yürürlük

MADDE 50 – (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 51 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.

(1) 21/7/2017 tarihli ve 30130 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan değişiklik ile Yönetmeliğin 4 üncü maddesine (f) ve (g) bentleri; Yönetmeliğin 18 inci maddesinin birinci fıkrasına (h) bendi, 18 inci maddesinin ikinci fıkrasına (ğ) ve (h) bentleri ile Yönetmeliğin 41 inci maddesinin birinci fıkrasına (ç) bendi eklenmiş olup mevcut bent veya bentler buna göre teselsül ettirilmiştir.

(2) 21/7/2017 tarihli ve 30130 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan değişiklik ile Yönetmeliğin 28 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri 1/1/2019 tarihinde yürürlüğe girer.

(3) Bu değişiklik 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girer.

(4) 17/12/2022 tarihli ve 32046 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan değişiklik ile bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan (h) bentlerinden sonra gelmek üzere bentler eklenmiş ve mevcut bentler buna göre teselsül ettirilmiştir.

(5) 15/6/2024 tarihli ve 32577 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan değişiklik ile 41 inci maddenin birinci fıkrasına (f) bendinden; 42 nci maddenin birinci fıkrasına (d) bendinden sonra gelmek üzere bent eklenmiş ve diğer bent buna göre teselsül ettirilmiştir.

	Yönetmeliğin Yayımlandığı Resmî Gazete’nin	
	Tarihi	Sayısı
	26/12/2012	28509
	Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmeliklerin Yayımlandığı Resmî Gazetelerin	
	Tarihi	Sayısı
1.	21/10/2014	29152
2.	28/11/2014	29189
3.	22/12/2015	29570
4.	21/7/2017	30130
5.	23/11/2018	30604
6.	11/1/2022	31716
7.	17/12/2022	32046

8.	15/6/2024	32577
----	-----------	-------