

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; 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde 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;

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 bağlanmasını,

c) Bağımsız denetim ekibi: Bağımsız denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden 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 bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan işbirliğine yönelik yapılanmayı,

f) Denetlenen işletme: Bağımsız denetim yaptırmak üzere bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi ile sözleşme imzalamış olan işletmeleri,

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

ğ) İlişkili bağımsız denetim kuruluşu ve diğer işletmeler: Aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın bağımsız denetim kuruluşunun, yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olduğu veya denetim kuruluşunun yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olan diğer bağımsız denetim kuruluşlarını ve diğer işletmeleri,

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

ı) Kalite kontrol sistemi: Bağımsız denetim kuruluşlarının, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, Kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistemi,

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

j) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (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 kuruluşları,

k) 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,

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

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

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

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

ö) Sermaye şirketi: 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca sermaye şirketi sayılan şirketleri,

p) Sınav: Bağımsız denetçilik sınavını,

r) Sorumlu denetçi: Bağımsız denetim kuruluşu tarafından, belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun bağımsız denetim kuruluşu adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçiyi,

s) Türkiye Denetim Standartları (TDS): 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeleri,

ş) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS): 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Muhasebe Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı adıyla yayımlanan muhasebe standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeleri,

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

u) Yıllık faaliyet raporu: Sermaye şirketlerinin yönetim organınca veya şirketler topluluğunda ana şirketin yönetim organınca 6102 sayılı Kanunun 516 ve 518 inci maddelerine ve ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanan raporu,

ü) Yönetim organı: Anonim şirketlerde yönetim kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticiyi 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 6102 sayılı Kanun, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılır.

(2) Denetim; 6102 sayılı Kanun hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca 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 6102 sayılı Kanunun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri; diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atıf 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 aranacağı 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 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 ilanıyla başlar.

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

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) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- j) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- k) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- l) **(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 fıkrada 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 doksan 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, 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 fıkrada 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,

şartlarını taşıması gerekir.

(2) Denetçi olmak isteyen meslek mensupları birinci fıkradaki şartları sağladıklarını gösteren 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) Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim faaliyetinde bulunacak denetçiler için Kurum ilave şartlar belirleyebilir.

Uygulamalı mesleki eğitim

MADDE 15 – (1) Denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda 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) 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. Dört yılı aşmamak üzere 14 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen alanlardaki lisans ve lisansüstü eğitim süreleri bu süreye ilave edilir. Bu sürenin hesabında yukarıda 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 **(Ek ibare:RG-21/10/2014-29152)** fazla süreler dikkate alınmaz.

(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 bulundurmamak, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.

(5) Uygulamalı mesleki eğitim, gerekli şartların sağlandığını gösteren bilgi ve belgelerin, ilgili denetim kuruluşu, denetçi ya da denetçi yardımcısı 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 cümleler:RG-**

21/10/2014-29152) Kurumca gerekli görülen hallerde sınav başka kurum veya kuruluşlara da yaptırılabilir. 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) Denetçilik sınavı, aşağıdaki ana konuları kapsar;

a) Muhasebe (Genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi),

b) Muhasebe Standartları (Türkiye Muhasebe Standartları, yıllık ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler ve standartlar),

c) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim,

ç) Denetim (Türkiye Denetim Standartları, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, risk yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat),

d) Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku),

e) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı,

(4) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler üçüncü fıkranın (b), (c), (ç) ve (e) bentlerinde, Yeminli Mali Müşavirler ise (b), (ç) ve (e) bentlerinde belirtilen konulardan sınava tabi tutulurlar.

(5) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim faaliyetinde bulunmayacak olanlar bu maddenin üçüncü fıkrasının (e) bendinde belirtilen konulardan ayrıca sınava tabi tutulmazlar.

(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, uyarı, (**Ek ibare:RG-21/10/2014-29152**) idari para cezası, faaliyet izninin askıya alınması, iptali 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) Sicile kayıtlı olmayanlar denetim faaliyetinde bulunamazlar.

Sicil bilgileri

MADDE 18 – (1) Kurumca tutulan sicilde denetim kuruluşlarının;

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) 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) 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 kontrol sistemine yönelik olanlar olmak üzere, bu bölüm hükümlerine uyulur.

Kalite kontrol sistemi oluşturma

MADDE 20 – (1) Denetim kuruluşları faaliyetlerini, asgari şartları Kurumca belirlenen bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmek zorundadır. Bu sistemin uygulanmasında, Kurum düzenlemelerine göre oluşturularak Kuruma bildirilen kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçlere uyulur. Söz konusu politika ve süreçler Kurum düzenlemelerine paralel bir şekilde güncellenerek uygulanır.

(2) Denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçleri ile bunların oluşturulmasında esas alınan Kurum düzenlemesi arasında farklılık olması durumunda veya içinde bulunulan koşullara özgü sebeplerle, denetim kuruluşunun 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 sunulması ve saklanması gerekir.

Mesleki etik ilkelere uyma

MADDE 21 – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler;

- a) Dürüstlük; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak,
- b) Tarafsızlık; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek,
- c) 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,
- ç) 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,
- d) 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, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş 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 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 şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı 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 oluşturması, 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 Kurumdan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.

(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 yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri 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 yayım 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 denetçiler, Kurum tarafından izin verilen haller hariç olmak üzere, başka bir denetim kuruluşu ve denetçi ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir denetlenen işletmenin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemezler.

Sürekli eğitim

MADDE 25 – (1) Denetçiler, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini temine yönelik olarak sürekli eğitime tabi tutulur.

(2) Sürekli eğitim zorunluluğu denetçilerin sicile tescilinden itibaren başlar ve Kurum tarafından belirlenen şekilde yürütülür.

(3) Sicile tescilinden itibaren denetçilerin her beş yılda bir sürekli eğitime ilişkin şartları karşılamaları esastır.

(4) Denetim kuruluşları, 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.

Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar

MADDE 26 – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:

- a) 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.
- b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.
- c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayısı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.
- ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.
- d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.
- e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.

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

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

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

Denetim ekipleri

MADDE 27 – (1) Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimler, 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 yardımcıları, 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.

Sorumlu denetçi olabilme şartları

MADDE 28 – (1) Sorumlu denetçiler, denetim raporunu denetim kuruluşları adına imzalama yetkisini haiz olup, denetim kuruluşunun yönetim organı tarafından, 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 iki 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 bir yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olması.

c) Denetim kuruluşu adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olması.

(2) Denetçilerin birinci fıkrada belirtilen şartları haiz olduğunu gösteren bilgi ve belgeler, denetim kuruluşu tarafından yönetim organının kararıyla birlikte Kuruma onay için gönderilir.

Denetim sözleşmesi

MADDE 29 – (1) Denetim kuruluşu veya denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak aşağıdaki hususları içermesi zorunludur:

a) **(Değişik:RG-22/12/2015-29570)** 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketlerine ilişkin yapılacak denetimlerde sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararı veya mahkeme kararının, genel kurul organı bulunmayan işletmelerde ise denetçi seçmeye yetkili organın kararının tarih ve sayısı,

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

c) Denetim konusu ve kıstası,

- ç) Tarafların sorumlulukları,
- d) Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,
- e) Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,
- f) Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,
- g) Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,
- ğ) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,
- h) Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,
- ı) Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi 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) Denetim sözleşmesi, 6102 sayılı Kanun uyarınca denetim kuruluşu veya denetçinin seçildiği hesap dönemi için yapılır.
- (4) Denetçiden denetleme görevi, sadece 6102 sayılı Kanunun 399 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir. Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Denetim kuruluşları ve denetçiler, Kurumca haklı görülecek nedenlerin bulunması halinde sözleşmeyi sona erdirebilirler.

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 toplanmadığı, 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 oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş,

içerir.

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.

Ücret tarifesi

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 Maliye Bakanlığınca o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır.

Mesleki sorumluluk sigortası

MADDE 33 – (1) Denetim kuruluşlarının ve 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) 6102 sayılı 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 10 gün içinde,
- d) Son takvim yılına ait gelirlerini Kurumca belirlenen şekle uygun olarak Mayıs ayının on beşinci gününün sonuna kadar,
- e) Diğer bildirimler ile Kurumca istenecek diğer bilgileri mevzuatta belirtilen süre ya da Kurumca verilecek süre içerisinde,

Kuruma bildirir.

Saklama ve ibraz yükümlülüğü

MADDE 35 – (1) Denetim kuruluşları ticari defterlerini, düzenlenen denetim raporlarını elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte on yıl süreyle saklamak zorundadır. Bu hüküm tek başına denetim yapanlar hakkında da uygulanır.

(2)Denetim kuruluşları ve denetçiler, birinci fıkrada 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.

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) Toplam gelirlerin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,
- ı) Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- i) Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- 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 6102 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları denetimlerde aşağıdaki yükümlülüklerini de yerine getirir:

a) Denetim sonuçlarını, 6102 sayılı Kanuna ve bu Yönetmeliğe uygun şekilde raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurula açıklamalarda bulunmak.

b) 6102 sayılı 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) 6102 sayılı 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 6102 sayılı 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 6102 sayılı Kanun 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) KAYİK'leri denetleyen denetim kuruluşlarında asgari üç yılda bir, diğerlerinde asgari altı yılda bir, 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) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 25 inci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca inceleme için görevlendirilenler tarafından 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 edilmemesi veya gerekli görülen diğer hallerde, Kurumun gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh ceza hakiminden talepte bulunması üzerine, sulh

ceza hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi halinde ilgililer nezdinde arama yapılabilir.

İdari yaptırımlar

MADDE 39 – (1) İnceleme ve denetimler, ihbar ve şikâyetler ya da diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri sonucunda, yaptıkları denetim çalışmaları ve faaliyetleriyle, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye, 6102 sayılı Kanunda yer alan denetime ilişkin hükümlere ve Kurum düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilenlere, (**Mülga ibare:RG-21/10/2014-29152**) (...) aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak Kurul kararıyla;

a) Uyarı,

b) Faaliyet iznini askıya alma,

c) Faaliyet iznini iptal etme,

yaptırımları uygulanır.

(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.

Uyarı

MADDE 40 – (1) Denetim kuruluşlarına veya denetçilere;

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)20nci maddede belirtilen kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,

ç) 21inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen taahhüdün verilmemiş olması,

d) 23üncü maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması,

e) 24 üncü madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,

f) 25 inci maddede öngörülen sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,

g) 28 inci madde uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi,

ğ) 29 uncu madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,

h) 33 üncü maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,

- ı) Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,
 - i) 35 inci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
 - j) 36 ncı maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,
 - k) Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,
 - l) Mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,
 - m) 37 nci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
 - n) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi,
- hallerinde uyarı yaptırımını uygulanır.

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:

- a) Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrerrüü ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.
- 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) Denetlenen işletmeye 22 nci maddenin beşinci fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması.
- d) 26 ncı maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi.
- e) Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, 27 nci madde uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması.
- f) 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:

a) Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı 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) Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.

(2) **(Değişik:RG-21/10/2014-29152)** 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) Kurumca yapılan denetimler veya incelemeler neticesinde, düzeltilmesi imkan dahilinde olan hallerde, yaptırım kararı verilmeden önce tespit edilen aykırılık ve eksikliklerin giderilmesi için Kurumca ayrıca süre verilebilir. Verilen süre sonunda aykırılık ve eksikliklerin giderilmediğinin tespiti halinde karşılığında öngörülen idari yaptırım uygulanır.

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

(3) Kurum uyarı yaptırımını dışında fiilin ağırlığını dikkate alarak gerekçesini belirtmek suretiyle bir derece hafif 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 tespit edilen aykırı fiillerden dolayı istihdam edilen denetçilere yaptırım uygulanması denetim kuruluşunun 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) Hakkında faaliyet iznini askıya alma kararı verilenler bu süre içinde, faaliyet izninin iptali kararı verilenler ise iptal kararı sonrasında yeni sözleşme yapamazlar. Ancak, bunların devam eden denetim işlerinin tamamlanmasıyla sınırlı olarak faaliyetlerinin devamına Kurul tarafından karar verilebilir.

(9) Aşağıdaki hallerde Kurul tarafından denetim kuruluşu veya denetçinin denetim faaliyeti durdurulabilir:

a) 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu uyarınca gaiplik, temyiz kudretinin yitirilmesi, kısıtlılık ve benzeri haller ile denetçinin fiil ehliyetini yitirmesi 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) Yıllık inceleme planı çerçevesinde veya ihbar ve 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.

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 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 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) Mücbir sebepler, 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 **(Değişik ibare:RG-22/12/2015-29570)** 31/12/2016 tarihine kadar müracaat etmeleri halinde 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)** (...) başvuruları 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 (i) 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.

Yürürlük (*)

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

Yürütme

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

(*) 28/11/2014 tarihli ve 29189 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Kararı şu şekildedir:

Karar No : 75935942-050.01.04 - [01/38]

Toplantı Tarihi : 20/11/2014

26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrasının (ç) bendinde belirtilen; Yönetmeliğin 28 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde öngörülen şartların 31/12/2015 tarihine kadar aranmayacağına ilişkin hükmün, Yönetmeliğin Geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrasının değişik (ç) bendi uyarınca 31/12/2016 tarihine kadar uzatılmasına karar verilmiştir.

	Yönetmeliğin Yayınlandığı Resmî Gazete’nin	
	Tarihi	Sayısı
	26/12/2012	28509
Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmeliklerin Yayınlandığı Resmî Gazetelerin		
	Tarihi	Sayısı
1.	21/10/2014	29152
2.	28/11/2014	29189
3.	22/12/2015	29570