

KURUL KARARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04-[01/28506]

Karar Tarihi: 18/12/2024

Konu: Rotasyon Hükümlerinin Uygulanması ve Sürelerin Hesaplanmasına İlişkin Usul ve Esaslar'ın Yayımlanması

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 400 üncü maddesinin ikinci fıkrası ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) ve (h) bentleri uyarınca; rotasyona ilişkin düzenlemelerin uygulanmasına yönelik olarak ekte yer alan Rotasyon Hükümlerinin Uygulanması ve Sürelerin Hesaplanmasına İlişkin Usul ve Esaslar'ın yayımlanmasına karar verilmiştir.

ROTASYON HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI VE SÜRELERİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

MADDE 1- (1) Bu Usul ve Esasların amacı, denetimin bağımsızlığının, tarafsızlığının sağlanması ve buna ilişkin oluşabilecek tehditlerin giderilmesi amacıyla; bir şirkete belirli bir süre denetim hizmeti verilmesi durumunda o şirketin denetimine ara verilmesini esas alan rotasyon hükümlerinin uygulanmasına ve sürelerin hesaplanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2- (1) Bu Usul ve Esaslar bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri hakkında uygulanır.

Dayanak

MADDE 3- (1) Bu Usul ve Esaslar 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 400 üncü maddesinin ikinci fıkrası ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) ve (h) bentlerine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4- (1) Bu Usul ve Esaslarda geçen;

- a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,
- b) Denetim: Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimlerini,
- c) Denetim ekibi: Bir denetim faaliyetinin icrası için oluşturulan ekibi,
- ç) Denetim kuruluşu: 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 13 üncü maddesi çerçevesinde yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşunu,
- d) Denetim üstlenen bağımsız denetçi: 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14 üncü maddesinin üçüncü fıkrası çerçevesinde yetkilendirilen denetçiyi,
- e) KHK: 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameyi,
- f) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

g) Şirket: Denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin, bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimi hizmeti verdiği denetim müşterisini,

ğ) TTK: 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu,

h) Yıl: Hesap dönemini,

ı) Yönetmelik: 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğini,

ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Denetim Süresinin Hesabı ve Ara Verme

Denetim süresinin hesabı

MADDE 5- (1) Bu Usul ve Esaslarda yer alan özellik arz eden durumlar hariç olmak üzere, denetim süresinin hesabında, şirketin denetimi yapılan her hesap dönemi bir yıl olarak kabul edilir. Bu kapsamda, aynı şirkete son on yıl içerisinde yedi yıl denetim hizmeti verilmesi durumunda, o şirket için azami denetim süresi tamamlanmış olur.

Zorunlu ara verme

MADDE 6- (1) Şirketin denetimine art arda devam edilmesi ve bu surette şirkete yedi yıl denetim hizmeti verilmesi durumunda, yedi yıllık azami denetim süresinin ardından denetime zorunlu olarak üç yıl kesintisiz ara verilir. Konuya ilişkin örnek durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 1: Denetime Art Arda Devam Edilmesi:

ABC A.Ş.'nin (şirket) yıllar itibarıyla denetim durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiş olup söz konusu denetimlerin hepsi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır.

1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl	6. Yıl	7. Yıl			
2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Zorunlu Ara		

Yukarıdaki örneğe göre X Denetim Kuruluşu, kesintisiz bir şekilde şirketin 2017 ilâ 2023 hesap dönemlerinin denetimini yapmak suretiyle şirkete art arda yedi yıl denetim hizmeti vermiş ve şirket için azami denetim süresi tamamlanmıştır. Bu nedenle, X Denetim Kuruluşunun, yedi yıllık azami denetim süresinin sonu olan 2023 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermesi gerekmektedir.

(2) Şirketin denetimine aralıklarla devam edilmesi ve denetime verilen araların kesintisiz üç yıl olmaması durumunda, üstlenilecek her denetimden önceki yıldan başlamak üzere geriye dönük on yıla bakılır. Bu kapsamda, geçmiş on yılda şirkete toplam yedi yıl denetim hizmeti verilmişse, yedi yıllık azami denetim süresinin ardından denetime zorunlu olarak üç yıl kesintisiz ara verilir. Konuya ilişkin örnek durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 2: Denetime Aralıklarla Devam Edilmesi:

ABC A.Ş'nin (şirket) yıllar itibarıyla denetim durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiş olup söz konusu denetimlerin hepsi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır.

1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl	6. Yıl	7. Yıl	8. Yıl	9. Yıl	10. Yıl	11. Yıl	12. Yıl	13. Yıl	14. Yıl
2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
✓	✓	Ara	✓	Ara	✓	✓	✓	Ara	✓	Zorunlu Ara			✓

Yukarıdaki örneğe göre X Denetim Kuruluşu, üç yıldan az olmak üzere verilen aralarla şirketin 2014, 2015, 2017, 2019, 2020, 2021 ve 2023 hesap dönemlerinin denetimini yapmıştır. Bu nedenle, şirketin devam eden dönemde (2024) denetiminin üstlenilmesinde rotasyon hükümlerine aykırı bir durum oluşup oluşmayacağı değerlendirilmesi için geriye dönük on yıla bakılması gerekmektedir.

Bu örnekte, X Denetim Kuruluşu şirkete son on yılın, 1, 2, 4, 6, 7, 8 ve 10 uncu yıllarında olmak üzere toplam yedi yıl denetim hizmeti vermiş, 3, 5 ve 9 uncu yılların da ise denetime ara vermiştir. Dolayısıyla, son on yılda yedi yıl denetim yapmış olmakla birlikte kesintisiz üç yıllık ara verilmediğinden, denetim kuruluşu şirketin 11 inci yılda denetimini üstlenemeyecektir. Bu durumda, yedi yıllık azami denetim süresinin sonu olan 2023 hesap dönemi denetiminin ardından, şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermesi gerekmektedir.

(3) Bu maddenin uygulanmasında denetime ara verilen her hesap dönemi bir yıl olarak kabul edilir.

Zorunlu ara verme sonrası sürelerin hesabı

MADDE 7-(1) Bu Usul ve Esasların 6 ncı maddesi uyarınca zorunlu ve kesintisiz olarak verilen üç yıllık aradan sonraki denetim sürelerinin hesabında, verilen üç yıllık ara ve aradan önceki denetim süreleri hesaplamaya dâhil edilmez. Söz konusu üç yıllık arayı takip eden on yıl içinde yedi yıl azami denetim yapabilme süresi tekrar başlar. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 3: Üç Yıllık Zorunlu Ara Sonrası Sürelerin Hesabı:

1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl	6. Yıl	7. Yıl				1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl	6. Yıl	7. Yıl
2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Zorunlu Ara			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Yukarıdaki örnekte, şirketin 2013 ilâ 2019 hesap dönemlerinin denetimi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmış ve Kuruluş yedi yıllık azami denetim süresinin sonu olan 2019 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2020, 2021 ve 2022 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermiştir. Bu nedenle aradan sonraki sürelerin hesabında, verilen ara ve aradan önceki denetim süreleri hesaplamaya dâhil edilmemekte ve son arayı takip eden on yıl içinde yedi yıl azami denetim yapabilme süresi tekrar başlamaktadır.

(2) Birinci fıkrada yer alan hüküm, yedi yıllık azami denetim süresi dolmadan denetime üç yıl kesintisiz ara verilmesi durumunda da uygulanır. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 4:

1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl				1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl	4.Yıl	5.Yıl	6.Yıl	7.Yıl
2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
✓	✓	✓	Ara			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Yukarıdaki örnekte, şirketin 2014 ilâ 2016 hesap dönemlerinin denetimi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmış ve Kuruluş 2016 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine ihtiyari olarak üç yıl (2017, 2018 ve 2019 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermiştir. Bu nedenle, aradan sonraki sürelerin hesabında, verilen ara ve aradan önceki denetim süreleri hesaplamaya dâhil edilmemekte ve son arayı takip eden on yıl içinde yedi yıl azami denetim yapabileme süresi tekrar başlamaktadır.

Zorunlu ara verme süresi içinde denetim üstlenilmesi

MADDE 8- (1) Bu Usul ve Esasların 6 ncı maddesi uyarınca denetime zorunlu ve kesintisiz olarak üç yıl ara verilmesi gerekirken, bu kurala uyulmayarak rotasyon düzenlemelerine aykırılık oluşturulacak şekilde denetime devam edilmesi durumunda, üç yıllık ara, denetimi yapılan son hesap döneminden sonra olmak üzere baştan başlar. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 5:

1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl	6. Yıl	7. Yıl							1.Yıl
2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Zorunlu Ara		✓*	Zorunlu Ara			✓

* Zorunlu ara verilmesi gerekirken rotasyon düzenlemelerine aykırı bir şekilde denetim üstlenilmiştir.

Yukarıdaki örnekte, şirketin 2013 ilâ 2019 hesap dönemlerinin denetimi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır. X Denetim Kuruluşu, şirkete art arda yedi yıl denetim hizmeti vermiş ve şirket için azami denetim süresi tamamlanmıştır. Bu nedenle, X Denetim Kuruluşunun, yedi yıllık azami denetim süresinin sonu olan 2019 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2020, 2021 ve 2022 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermesi gerekirken, bu kurala uyulmamış ve rotasyon düzenlemelerine aykırılık oluşturacak şekilde şirketin 2022 hesap döneminin denetimi yine X Denetim Kuruluşu tarafından üstlenilmiştir. Bu durumda, X Denetim Kuruluşu tarafından şirketin 2022 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2023, 2024 ve 2025 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara verilmesi gerekmektedir.

Denetim ekibi için denetim süresinin hesabı

MADDE 9- (1) Denetim süresinin hesabına ilişkin bu Usul ve Esaslarda yer alan hususlar, aksi yönde bir belirleme yapılmadığı sürece, denetim ekibinde görevlendirilen denetçilere de aynı şekilde uygulanır.

(2) Şirketin denetimi için imzalanan sözleşmelerin yedek denetim ekibine yapılan görevlendirmeler, ilgili denetçinin fiilen denetim çalışmalarına katılmamış olması şartıyla, denetim süresinin hesabına dâhil edilmez. Ancak aynı şirketin denetiminde son on yılda yedi yıl görev alan bir denetçi, sözleşmelerin yedek denetim ekibinde yer alamaz. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 6: Bay X, ABC A.Ş'nin (şirket) 2017 ilâ 2023 hesap dönemlerinin denetimlerinde asıl denetim ekibinde denetçi olarak görev almış ve son on yılda yedi yıllık azami denetim süresini tamamlamıştır. Bu nedenle, Bay X'in yedi yıllık azami denetim süresinin sonu olan 2023 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermesi gerekmektedir. Söz konusu ara verme süresi içerisinde ise Bay X'in, şirketin denetimi için düzenlenecek sözleşmelerin yedek denetim ekibinde de yer alması gerekmektedir.

Şöyle ki, yedek denetim ekibinde yer alacak denetçilerin, aslın niteliklerini haiz olması gerekmektedir. Bu durumda, Bay X'in, yedek denetim ekibinde yer alabilmesi için yerini alacağı asıl denetçi yerine denetime dâhil olabilecek durumda olması gerekmektedir. Ancak Bay X, yedi yıllık azami denetim süresini tamamladığından, yedek ekipten asıl denetim ekibine geçmesi mümkün değildir. Bu nedenle, yedi yıllık azami denetim süresini tamamlayan Bay X, yedek denetim ekibine yapılan görevlendirmeler rotasyon süresinin hesabında dikkate alınmadığı gerekçesiyle, şirketin denetimi için düzenlenecek sözleşmelerin yedek denetim ekibinde yer alamaz.

(3) Denetim ekibinde görevlendirilen denetçiler için denetim süresinin hesabında, denetçinin çalıştığı denetim kuruluşuna veya denetim üstlenen bağımsız denetçiye bakılmaksızın, aynı şirketin denetiminde geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 7: 2015-2020 yılları arasında X Denetim Kuruluşunda denetçi olarak çalışan Bayan A, ABC A.Ş'nin 2016 ilâ 2019 hesap dönemlerinin denetimlerinde bu denetim kuruluşu tarafından asıl denetim ekibinde denetçi olarak görevlendirilmiştir. Bayan A, 2021 yılından itibaren Y Denetim Kuruluşunda denetçi olarak çalışmaya başlamıştır. ABC A.Ş'nin 2021 ilâ 2024 hesap dönemlerinin denetimleri Y Denetim Kuruluşu tarafından üstlenilmiştir.

Bayan A, daha önce ABC A.Ş'nin 2016 ilâ 2019 hesap dönemlerinin denetimlerinde X Denetim Kuruluşu tarafından asıl denetim ekibinde denetçi olarak görevlendirildiğinden, yedi yıllık azami denetim süresinin dört yılını tamamlamıştır. Bayan A'nın Y Denetim Kuruluşunda çalışmaya başlaması ile ABC A.Ş'nin denetiminde geçen söz konusu dört yıllık süre sıfırlanmamaktadır. Bu nedenle, Y Denetim Kuruluşunun Bayan A'yı ABC A.Ş'nin denetimlerinde görevlendirip görevlendiremeyeceğini değerlendirirken, Bayan A'nın bu şirketin denetiminde önceden geçirdiği dört yıllık süreyi de göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bu durumda örneğin; Y Denetim Kuruluşu Bayan A'yı şirketin 2021, 2022 ve 2023 hesap dönemlerinin denetimlerinde asıl denetim ekibinde denetçi olarak görevlendirmesi durumunda Bayan A için yedi yıllık azami denetim süresini tamamlanmış olacağından, ABC

A.Ş'nin Y Denetim Kuruluşu tarafından üstlenilen 2024 hesap döneminin denetiminde Bayan A, asıl veya yedek denetim ekiplerinde görevlendirilemeyecektir.

Denetim ağına dâhil olma

MADDE 10- (1) Denetim süresinin hesabında, aynı denetim ağı içinde bulunan denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınır. Bu hüküm, denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerin ilişkili olduğu denetim kuruluşu ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde de uygulanır. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 8: X Denetim Kuruluşu ile Y Denetim Kuruluşu aynı denetim ağına dâhildir. ABC A.Ş'nin (şirket) 2017, 2018, 2019, 2020 hesap dönemlerinin denetimi X Denetim Kuruluşu tarafından, 2021, 2022, 2023 hesap dönemlerinin denetimi ise Y Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır. Bu durumda, şirketin üst üste yedi yıl denetimi, aynı denetim ağına dâhil kuruluşlar tarafından yapıldığından hem X Denetim Kuruluşu açısından hem de Y Denetim Kuruluşu açısından yedi yıllık azami denetim süresi tamamlanmıştır. Bu nedenle hem X Denetim Kuruluşunun hem de Y Denetim Kuruluşunun yedi yıllık azami denetim süresinin sonu olan 2023 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermesi gerekmektedir.

1/1/2013 tarihinden önce ilgili mevzuatı uyarınca yapılan denetimler

MADDE 11- (1) 1/1/2013 tarihinden önce ilgili mevzuatı uyarınca yapılan denetimlerde geçen süreler, denetim süresinin hesabına dâhil edilir.

(2) 1/1/2013 tarihinden önce ilgili mevzuatı uyarınca yapılan denetimlerde, ilgili mevzuatında öngörülen süre kadar kesintisiz ara verildiği takdirde, aradan sonraki sürelerin hesabında, verilen ara ve aradan önceki denetim süreleri hesaplamaya dâhil edilmez. Bu durumda son arayı takip eden on yıl içinde yedi yıl azami denetim yapabilme süresi tekrar başlar. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 9:

1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl	6. Yıl	7. Yıl	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl	6. Yıl	7. Yıl
2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
✓	✓	✓	✓	✓	Zorunlu Ara		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Yukarıdaki örnekte, şirket 1/1/2013 tarihinden önce ilgili mevzuatı uyarınca zorunlu olarak denetim yaptırmış olup, söz konusu mevzuatta azami denetim süresi “son yedi yılda beş yıl” olarak düzenlenmiş ve beş yıllık azami denetim süresinin sonunda denetime iki yıl ara verilmesi zorunlu tutulmuştur. Bu örneğe göre şirketin 1/1/2013 tarihinden önceki denetimlerinin hepsi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmış ve Kuruluş ilgili mevzuatta öngörülen beş yıllık azami denetim süresinin sonu olan 2010 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine ilgili mevzuatında yer alan düzenleme uyarınca zorunlu olarak iki yıl (2011 ve 2012 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermiştir. Kuruluş ilgili mevzuatında öngörülen süre kadar kesintisiz ara verdiğinden, aradan sonraki sürelerin

hesabında, verilen ara ve aradan önceki denetim süreleri hesaplamaya dâhil edilmemekte ve son arayı takip eden on yıl içinde yedi yıl azami denetim yapabilme süresi tekrar başlamaktadır.

İhtiyari denetimler

MADDE 12- (1) Şirketin, öncesinde veya sonrasında zorunlu olarak denetime tabi olup olmadığına bakılmaksızın, 2013 yılı ve sonrasında ihtiyari denetimlerde geçen süreler denetim süresinin hesabına dâhil edilir. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 10: ABC A.Ş.'nin (şirket) yıllar itibarıyla denetim durumu aşağıdaki gibi olup, söz konusu denetimlerin hepsi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır.

Denetim Dönemi	Denetim Yaptırma Nedeni	Toplam Denetlenen Süre
2017	İhtiyari	1
2018	İhtiyari	2
2019	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	3
2020	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	4
2021	İhtiyari	5
2022	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	6
2023	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	7

Yukarıdaki örnekte şirketin 2017, 2018 ve 2021 hesap dönemlerinin denetimi herhangi bir mevzuata dayanmaksızın ihtiyari olarak; 2019, 2020, 2022 ve 2023 hesap dönemlerinin denetimi ise Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamında zorunlu olarak yapılmıştır. Şirketin, öncesinde veya sonrasında zorunlu olarak denetime tabi olup olmadığına bakılmaksızın, 2013 yılı ve sonrasında ihtiyari denetimlerde geçen sürelerinin de denetim süresinin hesabına dâhil edilmesi gerektiğinden örneğe göre X Denetim Kuruluşu, şirkete art arda aralıksız bir şekilde yedi yıl denetim hizmeti vermiş ve şirket için azami denetim süresi tamamlanmıştır. Bu nedenle, X Denetim Kuruluşunun yedi yıllık azami denetim süresinin sonu olan 2023 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermesi gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Özellik Arz Eden Durumlar

Denetlenen şirketin sermaye ve ortaklık yapısında, yönetim kadrosunda veya faaliyet alanında meydana gelen değişiklikler

MADDE 13- (1) Rotasyon hükümlerinin uygulanmasında denetlenen şirketin sermaye ve ortaklık yapısında, yönetim kadrosunda veya faaliyet alanında herhangi bir nedenle meydana gelen değişiklikler, bu şirketin “aynı şirket” olma vasfını etkilemez.

Denetlenen şirketin bölünmesi

MADDE 14- (1) Denetlenen şirketin tam veya kısmen bölünmesi ve bölünme işlemiyle yeni şirket kurulması durumunda, bölünen şirketin denetiminde geçirilen süreler, yeni kurulan şirketin denetim süresi hesabında dikkate alınmaz. Bu hüküm, payların bir kısmının var olan bir şirkete devri yoluyla yapılacak bölünmelerde payları devralan şirket hakkında da uygulanır.

(2) Şirketin kısmen bölünmesi, bölünen şirketin kendisi açısından denetim süresini baştan başlatmaz.

Denetlenen şirketin tür değiştirmesi

MADDE 15- (1) Denetlenen şirketin tür değişikliğine gitmesi durumunda, yeni türe dönüşen şirket eski şirketin devamı olacağından, şirketin tür değişikliğinden önce yapılan denetimleri denetim süresinin hesabında dikkate alınır. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 11: ABC LTD. ŞTİ. 2020 yılında tür değiştirerek ABC A.Ş. olarak faaliyetlerine devam etmiştir. Şirketin yıllar itibarıyla denetim durumu aşağıdaki gibi olup, söz konusu denetimlerin hepsi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır.

Denetim Dönemi	Şirketin Unvanı	Denetim Yaptırma Nedeni	Toplam Denetlenen Süre
2017	ABC LTD. ŞTİ.	İhtiyari	1
2018	ABC LTD. ŞTİ.	İhtiyari	2
2019	ABC LTD. ŞTİ.	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	3
2020	ABC A.Ş.	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	4
2021	ABC A.Ş.	İhtiyari	5
2022	ABC A.Ş.	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	6
2023	ABC A.Ş.	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	7

Yukarıdaki örnekte, şirket ABC LTD. ŞTİ. olarak 2017, 2018 ve 2019 hesap dönemlerinin denetimini yaptırmış, akabinde tür değişikliğine giderek şirketin unvanı ABC A.Ş. olmuştur. Şirket ABC A.Ş. olarak 2020, 2021, 2022 ve 2023 hesap dönemlerinin denetimini de yaptırmıştır. Bu örnekte, şirketin yukarıda belirtilen tüm denetimlerini yapan X Denetim Kuruluşunun, şirket için denetim süresini hesaplariken, tür değişikliği işleminde yeni şirket eski şirketin devamı sayıldığından ve tür değişikliği işlemi yeni şirket kuruluşu olarak nitelendirilemeyeceğinden, hem ABC LTD. ŞTİ'nin hem de ABC A.Ş'nin denetimlerini hesaplamaya dâhil etmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, X Denetim Kuruluşu, şirkete art arda aralıksız bir şekilde yedi yıl denetim hizmeti vermiş ve şirket için azami denetim süresi tamamlanmıştır. Bu nedenle, X Denetim Kuruluşunun yedi yıllık azami denetim süresinin sonu olan 2023 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermesi gerekmektedir.

Ara vermeye ilişkin özellik arz eden durumlar

MADDE 16- (1) Şirketin denetimine ara verdikten sonra, ara verilen hesap dönemlerinin denetimi aynı denetim kuruluşu/denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından geçmişe dönük olarak üstlenilemez. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 12: ABC A.Ş'nin (şirket) 2014 ilâ 2020 hesap dönemlerinin denetimi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmış ve Kuruluş 2020 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2021, 2022 ve 2023 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermiştir. Buna göre ara verme süresi bittikten sonra, ara verilen 2021, 2022 ve 2023 hesap dönemlerinin denetimi, geçmişe dönük olarak X Denetim Kuruluşu tarafından üstlenilemez.

(2) Rotasyon hükümlerinin uygulanmasında şirkete verilen tüm denetim hizmetleri, denetim yaptırma nedenine bakılmaksızın bir bütün olarak değerlendirilir. Bu nedenle, bu Usul ve Esasların 18 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen durum hariç olmak üzere, ara verme süresince şirkete herhangi bir denetim hizmeti verilemez. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 13: ABC A.Ş'nin (şirket) yıllar itibarıyla denetim durumu aşağıdaki gibi olup, söz konusu denetimlerin hepsi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır.

Denetim Dönemi	Denetim Yaptırma Nedeni	Toplam Denetlenen Süre
2017	İhtiyari	1
2018	İhtiyari	2
2019	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	3
2020	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	4
2021	İhtiyari	5
2022	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	6
2023	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	7
2024	BDDK Mevzuatı	8

Yukarıdaki örnekte, şirketin 2017 ilâ 2023 hesap dönemlerinin denetimi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmış ve şirket için azami denetim süresi tamamlanmıştır. Bu nedenle, Kuruluşun 2023 hesap dönemi denetiminin ardından şirketin denetimine zorunlu olarak üç yıl (2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için) kesintisiz bir şekilde ara vermesi gerekmekte olup, bu süre içerisinde şirketin herhangi bir denetiminin Kuruluş tarafından üstlenilmesi mümkün değildir.

Cari yıl denetimi ile birlikte geçmiş hesap dönemlerinin denetiminin yapılması

MADDE 17- (1) İlgili mevzuatında yer alan özel hükümler uyarınca yapılan denetimlerde, söz konusu ilgili mevzuat gereğince cari yıl denetimi ile birlikte geçmiş hesap dönemlerinin de denetimden geçirilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, geçmiş hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde geçen süreler, denetim süresinin hesabında dikkate alınmaz. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 14: ABC A.Ş. 2014 hesap döneminin denetimi için Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca zorunlu denetim kapsamına girmiştir. Ancak ABC A.Ş. halka açılma kararı almıştır. İlgili mevzuatı ABC A.Ş'nin halka açılma işlemi için 2013 ve 2012 hesap dönemlerinin denetimini de zorunlu tuttuğundan şirketin 2014 cari hesap dönemi ile birlikte, ilgili mevzuatı gereğince 2013 ve 2012 hesap dönemlerinin denetimi de yapılmıştır. Bu durumda şirketin cari yıl denetimi ile birlikte, ilgili mevzuatın zorunlu tutması nedeniyle 2013 ve 2012 hesap dönemlerinin de denetimi yapıldığından, denetim süresinin hesabına 2013 ve 2012 yılları ayrıca dâhil edilmeyecek ve 2014, 2013 ve 2012 hesap dönemlerinin denetimi denetlenen süre açısından 1 (bir) yıl olarak dikkate alınacaktır.

(2) Bu maddenin birinci fıkrasında yer alan hüküm, Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca yapılacak denetimlerde uygulanmaz. Bu nedenle, anılan kapsamda yapılacak denetimlerde denetçinin zamanında seçilmemesi nedeniyle, şirketin cari yıl denetimi ile birlikte geçmiş hesap dönemlerinin denetiminin de üstlenilmesi durumunda, denetlenecek her hesap dönemi, denetim süresinin hesabında bir (1) yıl olarak kabul edilir. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 15: ABC A.Ş'nin (şirket) yıllar itibarıyla denetim durumu aşağıdaki gibi olup, söz konusu denetimlerin hepsi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır.

Denetim Dönemi	Denetim Yaptırma Nedeni	Sözleşme Tarihi	Toplam Denetlenen Süre
2013	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	01.03.2014	1
2014	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	01.03.2014	2
2015	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	04.03.2015	3
2016	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	06.03.2017	4
2017	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	06.03.2017	5
2018	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	10.03.2018	6
2019	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	19.03.2019	7

Yukarıdaki örnekte, şirket 2013 ilâ 2019 hesap dönemleri için Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamında denetime tabidir. Ancak şirket 2013 ve 2016 hesap dönemlerinin denetimi için denetçi seçimini zamanında yapmamış olup şirketin 2013

denetimi 2014 ile birlikte, 2016 denetimi ise 2017 ile birlikte üstlenilmiştir. Ancak bu husus, örnek 14’te açıklanan durumdan farklı olarak, TTK uyarınca denetçinin denetime tabi olunan her hesap dönemi için görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi ve denetime tabi olunan her hesap döneminin denetiminin zamanında yapılması gerekirken bu kurala uyulmamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, şirketin denetlenecek her hesap dönemi denetim süresinin hesabında bir (1) yıl olarak dikkate alınacaktır.

Aynı hesap döneminin farklı konu ve kapsamlarda denetiminin yapılması

MADDE 18- (1) Şirketin aynı hesap döneminin farklı konu ve kapsamlarda denetiminin yapılması durumunda yapılan bu denetimler, denetimlerin azami denetim süresi içerisinde icra edilmesi şartıyla, denetim süresinin hesabına 1 (bir) yıl olarak dâhil edilir. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 16: ABC A.Ş.’nin (şirket) yıllar itibarıyla denetim durumu aşağıdaki gibi olup, söz konusu denetimlerin hepsi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır.

Denetim Dönemi	Denetim Yapıtırma Nedeni	Sözleşme Tarihi	Toplam Denetlenen Süre
2018	İhtiyari	01.03.2018	1
2019	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	02.03.2019	2
2020	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	04.03.2020	3
2021	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	06.03.2021	4
2021	TCMB Mevzuatı	10.04.2021	
2022	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	08.03.2022	5
2023	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	10.03.2023	6
2023	BDDK Mevzuatı	15.03.2023	
2024	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	19.03.2024	7
2024	Sürdürülebilirlik Denetimi	10.09.2024	

Yukarıdaki örnekte şirketin 2021, 2023 ve 2024 hesap dönemlerinin farklı konu ve kapsamlarda denetimleri üstlenilmiştir. Aynı hesap dönemine ait olup farklı konu ve kapsamlarda yapılan söz konusu bu denetimler, azami denetim süresi içerisinde icra edildiğinden denetim süresinin hesabına 1 (bir) yıl olarak dâhil edilecektir.

(2) Şirketin aynı hesap döneminin farklı konu ve kapsamlardaki denetiminin azami denetim süresi içerisinde icra edilememesi durumunda, ilgili mevzuatın bu denetimi zorunlu kılması ve bu denetimin daha önce denetimi yapılan bir hesap dönemine ait finansal tablolara dayanması şartıyla, bu denetimde geçen süreler, denetim süresinin hesabında dikkate alınmaz. Konuya ilişkin örnek bir durum aşağıda açıklanmıştır:

Örnek 17: ABC A.Ş'nin (şirket) yıllar itibarıyla denetim durumu aşağıdaki gibi olup, söz konusu denetimlerin hepsi X Denetim Kuruluşu tarafından yapılmıştır.

Denetim Dönemi	Denetim Yaptırma Nedeni	Sözleşme Tarihi	Toplam Denetlenen Süre
2016	İhtiyari	01.03.2016	1
2017	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	02.03.2017	2
2018	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	04.03.2018	3
2019	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	06.03.2019	4
2020	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	08.03.2020	5
2021	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	10.03.2021	6
2022	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar	19.03.2022	7
2021	BDDK Mevzuatı	02.01.2024	

Yukarıdaki örneğe göre X Denetim Kuruluşu, kesintisiz bir şekilde şirketin 2016 ilâ 2022 hesap dönemlerinin denetimini yapmak suretiyle şirkete art arda yedi yıl denetim hizmeti vermiş ve şirket için azami denetim süresi tamamlanmıştır. Ancak azami denetim süresinden sonra, BDDK Mevzuatı uyarınca şirketin 2021 hesap döneminin denetiminin yapılması gerektiği anlaşılmıştır. Şirketin 2021 hesap dönemine ait finansal tablolarının denetimi yine X Denetim Kuruluşu tarafından yapıldığından ve BDDK Mevzuatı uyarınca yapılacak zorunlu denetim de esas olarak bu finansal tablolara dayandığından, 2021 hesap dönemi için BDDK Mevzuatı uyarınca yapılacak denetimde geçen süre, denetim süresinin hesabında dikkate alınmayacaktır.

Denetim üstlenen bağımsız denetçinin denetim kuruluşuna geçmesi

MADDE 19- (1) Denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak sicile tescil edilen bir denetçinin, sonrasında faaliyetine yeni kurulacak bir denetim kuruluşunda devam etmesi halinde, denetim üstlenen bağımsız denetçinin denetlediği şirketlerin denetiminde geçen süreleri, yeni kurulacak denetim kuruluşu açısından dikkate alınmaz. Ancak bu şirketlerin denetimlerinde görevlendirilen denetim ekibi için her durumda bu Usul ve Esasların 9 uncu maddesine göre hesaplama yapılır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Son Hükümler

İdari yaptırım

MADDE 20- (1) Rotasyona ilişkin TTK, Yönetmelik ve bu Usul ve Esaslar'da yer alan düzenlemelere aykırı davranılması durumunda KHK ve Yönetmelikte düzenlenen idari yaptırımlar uygulanır.

Tereddütlerin giderilmesi

MADDE 21- (1) Bu Usul ve Esasların uygulanmasında ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye Kurum yetkilidir.

Hüküm bulunmayan haller

MADDE 22- (1) Bu Usul ve Esaslarda hüküm bulunmayan hallerde TTK ve Yönetmelik hükümleri uygulanır.

GEÇİCİ MADDE 1- (1) Şirketlerin 1/1/2024 tarihinden önceki hesap dönemleri için ihtiyari olarak hazırladığı sürdürülebilirlik raporları hakkında yapılan denetimler, denetim süresinin hesabında dikkate alınmaz.

GEÇİCİ MADDE 2- (1) Bu Usul ve Esaslar'ın 13 üncü maddesi ile 17 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hüküm bu Usul ve Esaslar'ın yayım tarihinden önce üstlenilen denetimlerde uygulanmaz.

Yürürlükten kaldırılan düzenlemeler

MADDE 23- (1) Rotasyon Uygulaması Hakkındaki 19/01/2017 tarihli ve (03/06) sayılı Kurul Kararı ile İlgili Mevzuat Gereğince Cari Yıl Denetimlerinin Yanı Sıra Geçmiş Hesap Dönemlerine İlişkin Yapılan Denetimlerin Rotasyon Süresinin Hesaplanmasında Dikkate Alınmaması Hakkındaki 27/07/2017 tarihli ve (01/147) sayılı Kurul Kararı yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 24- (1) Bu Usul ve Esaslar yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 25- (1) Bu Usul ve Esasların hükümlerini Başkan yürütür.