

**KURUL KARARI**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**KURUL KARARI**

**Karar No: 75935942-050.01.04-[01/6794]**

**Karar Tarihi: 02/12/2021**

**Konu:** Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallarda (Bağımsızlık Standartları Dâhil) Yapılan Değişikliklerin Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu tarafından "Revisions to the Code to Promote the Role and Mindset Expected of Professional Accountants" ve "Revisions to Part 4B of the Code to Reflect Terms and Concepts Used in International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised)" başlıklarıyla yayınlanan değişikliklerin mevzuata kazandırılması amacıyla ""Meslek Mensuplarından Beklenen Rol ve Zihniyetin Teşvik Edilmesi" Projesi Kapsamında Yapılan Değişiklikler" ve ""GDS 3000'de Yer Alan Terim ve Kavramların Etik Kuralların 4B Kısımına Yansıtılması" Projesi Kapsamında Yapılan Değişiklikler" in yayınlanmasına karar verilmiştir.

**“Meslek Mensuplarından Beklenen  
Rol ve Zihniyetin Teşvik Edilmesi”  
Projesi Kapsamında Yapılan Değişiklikler**

Etik Kurallar'a ilişkin değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir.

## KISIM 1 – ETİK KURALLARA UYUM, TEMEL İLKELER VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### BÖLÜM 100

#### ETİK KURALLARA UYUM

##### Giriş

##### Genel

100.1 + Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Bir denetçinin sorumluluğu yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Bu nedenle Etik Kurallar (Kurallar), denetçilerin kamu yararına hareket etme sorumluluğunu yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla ana hükümler ile uygulama hükümleri içermektedir.

**Mevzuatın bu Kurallarda yer alan hükümlerden daha kısıtlayıcı hükümler öngörmesi hâlinde denetçi söz konusu mevzuata uymak zorundadır. Örneğin, bu Kurallarda bazı şartların sağlanmasıyla izin verilen belirli durumlara mevzuat istisna getirmeksizin izin vermeyebilir veya mevzuat bu Kurallarda öngörülme­yen bir kısıtlamayı zorunlu tutabilir. Bu durum denetçinin ilave belgelendirme yapmasını gerektirebilir. Bu Kuralların belirli hükümlerine uyulmasının mevzuatla yasaklandığı durumlarda denetçi, Kuralların diğer bütün hükümlerine uyar.**

100.2 İşletmelerin, devlet kurumlarının ve diğer kuruluşların finansal ve kurumsal raporlama, güvence ve diğer mesleki faaliyetler dâhil olmak üzere çok çeşitli alanlara denetçileri dâhil etmelerinin nedeni denetçilik mesleğine duyulan güvendir. Denetçiler, üstlendikleri mesleki faaliyetleri yerine getirirken, bu tür bir güvenin -aşağıdakiler dâhil- beceri ve değerlere dayandığını bilir ve kabul ederler:

- (a) Etik ilkelere ve mesleki standartlara bağlılık,
- (b) İş yapma basiretinin/zekasının kullanımı,
- (c) Teknik ve diğer konularda uzmanlığın uygulanması ve
- (ç) Mesleki muhakemenin kullanılması.

Söz konusu beceri ve değerlerin uygulanması, denetçilerin tavsiye vermesini veya istenen amacı karşılayan diğer bir çıktıyı sunmasına imkân sağlar ve bu çıktı hedef kullanıcılar tarafından esas alınabilir.

- 100.3 Etik Kurallar, denetçilerden beklenen yüksek kaliteli etik davranış standartlarını belirler.
- 100.4 Etik Kurallar, tüm denetçilerin uyması gereken beş temel ilkeyi belirler. Ayrıca Kurallar, bu temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler ile denetimler ve diğer güvence denetimleri için bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için izlenecek yaklaşımı ortaya koyan kavramsal bir çerçeveyi içerir. Etik Kurallar aynı zamanda temel ilkeleri ve kavramsal çerçeveyi, denetçilerin karşılaşabileceği farklı durum ve gerçeklere uygular.

### **Ana Hükümler ve Uygulama**

- 100.5 U1 ...
- 100.5 U2 ...
- A100.63** Denetçi Etik Kurallara uyar. Denetçinin Kuralların belirli kısımlarına uymasının mevzuatla kısıtlandığı bazı durumlar söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, başta söz konusu mevzuat olmak üzere Etik Kuralların diğer kısımlarına uyar.
- 100.6 U1 Temel ilkelere ve Etik Kuralların ana hükümlerine uyulması, denetçilerin kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlar.
- 100.6 U2 Etik Kurallara uyulması, ana hükümlerin amaç ve niyetinin gerekli şekilde dikkate alınmasını içerir.
- 100.6 U3 Etik Kurallardaki hükümlere uyulması, denetçilerin her zaman kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmiş olacakları anlamına gelmez. Denetçinin; Etik Kurallardaki bir veya birden fazla hükme uyulmasının kamu yararına olmayabileceğine veya orantısız bir sonuca yol açacağına inandığı olağan dışı veya istisnai durumlar olabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin ilgili düzenleyici kuruma danışması önerilir.
- 100.6 U4 Kamu yararına hareket ederken denetçi yalnızca müşterinin tercihlerini veya gereksinimlerini değil, aynı zamanda mesleki faaliyetleri gerçekleştirirken diğer paydaşların çıkarlarını da dikkate alır.
- A100.7** **Kuralların** belirli kısımlarına uymasının mevzuatla kısıtlandığı bazı durumlar söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, başta söz konusu mevzuat olmak üzere Etik Kuralların diğer kısımlarına uyar.
- 100.7 U1 ...
- 100.3 U2 Denetçi, Kurallardaki belirli bir hükmün uygulanmasının orantısız veya kamu yararına olmayan bir sonuca yol açacağına inandığı alışılmamış durumlarla karşılaşabilir. Bu tür durumlarda denetçinin ilgili düzenleyici kuruma danışması önerilir.

### **Etik Kuralların İhlali**

- A100.84** ...

## BÖLÜM 110

### TEMEL İLKELER

#### Genel

110.1 U1 Denetçiler için beş temel etik ilke bulunmaktadır:

- (a) ...
- (b) Tarafsızlık: Meslek Önyargılarını, temayüllerini, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararları, aşağıda belirtilen unsurlardan etkilenmeden uygulamak:
  - (i) Önyargılar ve temayüller,
  - (ii) Çıkar çatışmaları veya
  - (iii) Bireyler, kuruluşlar, teknoloji veya diğer etkenlere gereğinden fazla güvenilmesi veya bunların nüfuzlarının kötüye kullanılması, kararlarını etkilemesine izin vermemek.
- (c) ...
- (ç) ...
- (d) Mesleğe uygun davranış:
  - (i) İlgili mevzuata uymak,
  - (ii) Tüm mesleki faaliyetlerde ve iş ilişkilerinde denetim mesleğinin kamu yararına hareket etme sorumluluğuyla tutarlı olacak şekilde davranmak ve
  - (iii) Denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmak.

A110.2 ...

110.2 U1 Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler. Kavramsal çerçeve, denetçinin temel ilkelere uyması uymasına yardımcı olmak için uygulaması zorunlu olan yaklaşımı belirler. 111–115 inci Alt Bölümler, her bir temel ilkeye ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenlemektedir.

## ALT BÖLÜM 111 – DÜRÜSTLÜK

A111.1 ...

111.1 U1 Dürüstlük; doğru iş yapmayı, yapma ve güvenilir olmayı ve bu şekilde hareket etmek olumsuz kişisel veya kurumsal sonuçlara yol açabilecek olsa ya da aksi şekilde hareket etme baskısıyla karşı karşıya kalırsa dahi uygun şekilde davranma gücüne sahip olmayı içerir.

111.1 U2 Uygun şekilde davranma; içinde bulunulan şartlara uygun bir şekilde;

(a) İkilemler ve zor durumlarla karşı karşıya kalındığında bulunduğu pozisyonu koruyabilmeyi veya

(b) Şartlar gerektirdiğinde başkalarına karşı koyabilmeyi,  
içerir.

...

## ALT BÖLÜM 112 – TARAFSIZLIK

A112.1 Denetçi; önyarguların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemesini ve kararları aşağıda belirtilen unsurlardan etkilenmeden uygulamasını kararlarını etkilemesine izin vermemesini gerektiren tarafsızlık ilkesine uyar;

(a) Önyargılar ve temayüller,

(b) Çıkar çatışmaları veya

(c) Bireyler, kuruluşlar, teknoloji veya diğer etkenlere gereğinden fazla güvenilmesi veya bunların nüfuzlarının kötüye kullanılması.

A112.2 ...

## ALT BÖLÜM 113 – MESLEKİ YETERLİK VE ÖZEN

...

113.1 U2 Mesleki yeterliğin sürdürülmesi; ilgili teknik, mesleki, ve iş hayatına ilişkin ve teknolojiyle ilgili gelişmelerin anlaşılmasını ve bunlara yönelik sürekli bir farkındalığı gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, denetçinin mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürülebilmesine imkân sağlar.

...

## ALT BÖLÜM 115 – MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ

A115.1 Denetçi; kendisine;

- (a) İlgili ,ilgili mevzuata uyma,
- (b) Tüm mesleki faaliyetlerde ve iş ilişkilerinde denetim mesleğinin kamu yararına hareket etme sorumluluğuyla tutarlı olacak şekilde davranma ve
- (c) Denetim mesleğinin mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma,

yükümlülüğü getiren mesleğe uygun davranış ilkesine uyar. Bağımsız denetçi, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine veya mesleğin itibarına zarar veren veya verebilecek ve sonuç olarak temel ilkelerle uyumsuzluk teşkil edebilecek herhangi bir iş, meslek veya faaliyet ile bilerek uğraşamaz.

...

## BÖLÜM 120

### KAVRAMSAL ÇERÇEVE

...

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

...

**A120.5** Kavramsal çerçeveyi uygularken denetçi;

- (a) Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket eder,
- (b) Mesleki muhakemesini kullanır ve ;
- (b) ~~Yeni bilgiler ile durum ve gerçeklerdeki değişikliklere dikkat eder (bunlara karşı dikkatli olur) ve~~
- (c) 120.5 U6 U4 paragrafında tanımlanan "gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi"ni kullanır.

##### *Mesleki Muhakemenin Kullanılması*

##### Sorgulayıcı Bir Yaklaşımla Hareket Etmek

120.5 U1 Sorgulayıcı yaklaşım, kavramsal çerçevenin doğru şekilde uygulanması için gerekli olan haberdar Mesleki muhakeme; mesleki faaliyetlerin niteliği ve kapsamı ile çıkar ve ilişkiler dâhil olmak üzere, durum ve gerçeklere uygun ilgili eğitim, mesleki bilgi, beceri ve deneyimin uygulanmasını içerir. Mesleki faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili olarak, denetçinin kavramsal çerçeveyi uygulaması sırasında atabileceği adımlarla ilgili bilinçli bir karar vermesi ve bu kararların içinde bulunan durumda uygun olup olmayacağına karar vermesi için mesleki muhakemenin kullanılması gerekir.

120.5 U2 — Haberdar olunan durum ve gerçekler hakkında kanaat edinilmesi, kavramsal çerçevenin doğru uygulanması için bir ön şarttır. Sorgulayıcı Bu kanaatin edinilmesi için gereken eylemlere karar verilmesi ile temel ilkelere uyulup uyulmadığı hakkında bir yaklaşımla hareket etmek; sonuca ulaşılması da mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir.

(a) Üstlenilen mesleki faaliyetin niteliği, kapsamı ve sonuçlarını dikkate alarak, 120.5 U3 — Haberdar olunan durum ve gerçekler hakkında kanaat elde edilen bilginin kaynağı, uygunluğu ve yeterliliğini göz önünde bulundurmaya ve

(b) Daha fazla araştırma/inceleme veya başka bir adım atma ihtiyacına karşı açık ve dikkatli olmayı,

içerir.

120.5 U2 Denetçi, elde edilen bilginin kaynağı, uygunluğu ve yeterliliğini değerlendirirken etmek için mesleki muhakemeyi kullanırken denetçi, diğer hususların yanı sıra aşağıdakileri de değerlendirebilir:

- Yeni bilgilerin ortaya çıkıp çıkmadığı veya durum ve gerçeklerde değişiklik olup olmadığı.
- Bilgi veya kaynağının, önyargılardan veya kişisel çıkarılardan etkilenip etkilenmediği.
- Denetçinin haberdar olduğu durum ve gerçeklerle muhtemelen ilgili bir bilginin eksik olabileceği hakkında endişe duymayı gerektirecek bir sebep olup olmadığı.
- Haberdar olunan durum ve gerçekler ile denetçinin beklentileri arasında tutarsızlık olup olmadığı.
- Bilginin, bir sonuca ulaşmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığı.
- Elde edilen bilgiden ulaşılabilecek başka makul sonuçların olup olmayacağı.

120.5 U3 A120.5 paragrafı, tüm bağımsız denetçilerin temel ilkelere yönelik tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmesini gerektirir. Kavramsal çerçevenin uygulanması için bu ön koşul, üstlenilen mesleki faaliyete bakılmaksızın tüm denetçiler için geçerlidir. Türkiye Denetim Standartları kapsamında yer alan bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimlerine ilişkin standartlar uyarınca denetçiler, kanıtların titiz bir biçimde değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, mesleki şüpheciliği kullanmak zorundadır.



## Mesleki Muhakemenin Kullanılması

120.5 U4 Mesleki muhakeme; mesleki faaliyetlerin niteliği ve kapsamı ile çıkar ve ilişkileri dikkate alarak, durum ve gerçeklere uygun ilgili eğitim, mesleki bilgi, beceri ve deneyimin uygulanmasını içerir.

120.5 U5 Denetçinin kavramsal çerçeveyi uygulaması sırasında atabileceği adımlarla ilgili bilinçli bir karar vermesi ve bu kararların içinde bulunulan durumda uygun olup olmayacağına karar vermesi için mesleki muhakemenin kullanılması gerekir. Buna karar verirken denetçi, aşağıdaki gibi konuları değerlendirebilir:

- Denetçinin uzmanlık ve deneyiminin bir sonuca ulaşmak için yeterli olup olmadığı.
- Konuyla ilgili uzmanlık veya deneyime sahip diğer kişilere danışma ihtiyacının bulunup bulunmadığı.
- Bilginin bir sonuca ulaşmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığı.
- Denetçinin yerleşmiş fikrinin veya önyargılarının mesleki muhakemesini kullanmasını etkileyip etkilemeyeceği.
- Mevcut bilgidен ulaşılacak başka makul sonuçların olup olmayacağı.

## *Gerekli Bilgiye Sahip Makul Üçüncü Taraf*

120.5 U6 U4 ...

...

## *Yapılan Önemli Muhakemelerin ve Ulaşılan Genel Sonuçların Değerlendirilmesi*

**A120.11** ...

## **Kavramsal Çerçeveyi Uygularken Dikkat Edilecek Diğer Hususlar**

### Önyargı

120.12 U1 Kasti veya kasti olmayan önyargı; temel ilkelere uyuma yönelik tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken mesleki muhakemenin kullanılmasını etkiler.

120.12 U2 Mesleki muhakemenin kullanılması sırasında haberdar olunması gereken muhtemel önyargı örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Sabitlenme önyargısı: Başlangıçtaki bir bilgiyi, yetersiz bir şekilde değerlendirilen sonraki bilgilerin tahmin edilmesinde bir dayanak olarak kullanma eğilimidir.
- Otomasyon önyargısı: İnsan muhakemesi veya çelişkili bilgiler, otomatik sistemlerden üretilen çıktının güvenilir veya amaca uygun olup olmadığı konusunda şüphelere yol açsa bile bu çıktıyı tercih etme eğilimidir.
- Ulaşılabilirlik önyargısı: Akla hemen gelen veya kolayca ulaşılabilen olaylara veya tecrübelere daha fazla ağırlık verme eğilimidir.

- Doğrulama önyargısı: Mevcut bir kanaati doğrulayan bilgiye, söz konusu kanaatle çelişen veya kanaate ilişkin şüphe uyandıran bilgilerden daha fazla ağırlık verme eğilimidir.
- Grup düşüncesi: Bir grup bireyin, bireysel yaratıcılık ve sorumluluk cesaretinin kırılması ve bunun sonucunda eleştirel bir mantık yürütmeden veya alternatifleri düşünmeden bir karara varma eğilimidir.
- Aşırı özgüven önyargısı: Kişinin kendi risk değerlendirmesini veya diğer muhakeme ya da kararlarını doğru değerlendirme yeteneğini abartma eğilimidir.
- Temsil önyargısı: Bir anlayışı; temsil ettiği varsayılan deneyim, olay veya kanaatler kalıbına dayandırma eğilimidir.
- Algıda seçicilik: Bir kişinin beklentilerinin, söz konusu kişinin belirli bir konuyu veya başka kişiyi nasıl gördüğünü etkileme eğilimidir.

120.12 U3 Önyargının etkisini azaltabilecek adımlar aşağıdakileri içerir:

- İlave girdi elde etmek için uzmanlardan danışmanlık alınması.
- Değerlendirme sürecinin bir parçası olarak uygun bir karşı koymayı sağlamak için diğer kişilere danışılması.
- Mesleki gelişimin bir parçası olarak önyargının belirlenmesi ile ilgili eğitim almak.

### Kurumsal Kültür

120.13 U1 Kavramsal çerçevenin bir denetçi tarafından etkili bir şekilde uygulanması, Etik Kurallarda belirtilen temel ilkeler ve diğer hükümlerle uyumlu etik değerlerin öneminin, denetim şirketinin iç kültürü aracılığıyla desteklenmesi hâlinde sağlanır.

120.13 U2 Bir denetim şirketi içinde etik kültür aşağıdaki durumlarda en etkili şekilde teşvik edilmiş olur:

- Yöneticiler ve yönetimde görev üstlenenlerin şirketin etik değerlerinin önemini teşvik etmesi ile kendilerinin ve diğer kişilerin bu değerleri taşıdıklarını göstermekle sorumlu tutulması,
- Uygun mesleki eğitim ve öğretim programları, yönetim süreçleri ile etik kültürü teşvik eden performans değerlendirme ve ödüllendirme kıstaslarının bulunması,
- Mevcut veya şüpheli yasadışı veya etik olmayan davranışları ihbar edenler de dâhil olmak üzere, söz konusu durumları bildiren kişileri teşvik etmek ve korumak için etkili politikalar ve prosedürlerin bulunması ve
- Şirketin, üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinde etik değerlere bağlı kalması.

120.13 U3 Denetçilerin, pozisyonlarını ve kıdemlerini göz önünde bulundurmamak suretiyle, kuruluşlarında etik temelli bir kültürü teşvik etmeleri ve desteklemeleri beklenir.

## **Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, ve Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetlerde Denetimlerinde Dikkate Alınacak Hususlar**

### **Denetim Şirketi Kültürü**

120.14 U1 KKS 1, bir denetim şirketinin, finansal tabloların bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi, diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetler için bir kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve işletme sorumlulukları bağlamında, şirket kültürüyle ilgili ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

### **Bağımsızlık**

120.15 12 U1 ...

120.15 12 U2 ...

### **Mesleki şüphecilik**

120.16 13 U1 ...

120.16 13 U2 Finansal tabloların bağımsız denetiminde -tek başına veya toplu olarak- temel ilkelere uyum, aşağıdaki örneklerde gösterildiği gibi, mesleki şüpheciliğin kullanılmasını destekler:

- Dürüstlük; denetçinin dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmasını gerektirir. Örneğin, denetçi aşağıdakileri gerçekleştirmek suretiyle dürüstlük ilkesine uyar:;

o(a) Müşterinin aldığı bir pozisyon hakkındaki endişelerini dile getirirken dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.ve

o(b) İçinde bulunulan şartlar altında atılacak uygun adımlar hakkında bilinçli kararlar almak amacıyla; tutarsız bilgiler hakkında sorgulamalar yapmak ve önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı olabilecek beyanlara ilişkin şüpheleri ele almak için daha fazla denetim kanıtı elde etmeye çalışmak.;

o Bu şekilde hareket etmek olumsuz kişisel veya kurumsal sonuçlara yol açabilecek olsa ya da aksi şekilde hareket etme baskısıyla karşı karşıya kalınsa dahi uygun şekilde davranma gücüne sahip olmak. Uygun şekilde davranma, şartlara uygun bir şekilde, aşağıdakileri içerir:

(a) İkilemler ve zorlu durumlarla karşı karşıya kalındığında bulunduğu pozisyonu koruyabilme veya

(b) Şartlar gerektirdiğinde başkalarına karşı koyabilme.

suretiyle dürüstlük ilkesine uyar. Denetçi bu şekilde, mesleki şüpheciliğin kullanılmasına katkı sağlamak üzere denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmiş olur.

- Tarafsızlık, ; önyargılar, temayüller, çıkar çatışmaları veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanması sebebiyle denetçinin meslek veya işle ilgili

muhakemelerinin ve kararlarının, aşağıda belirtilen unsurlardan etkilenmeden uygulanmasını etkilenmemesini gerektirir:

(a) Önyargılar ve temayüller,

(b) Çıkar çatışmaları veya

(c) Bireyler, kuruluşlar, teknoloji veya diğer etkenlere gereğinden fazla güvenilmesi veya bunların nüfuzlarının kötüye kullanılması.

Örneğin, denetçi:

(a) ...

- *Mesleki yeterlik ve özen; ...*

## KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

...

### BÖLÜM 320

#### DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ

...

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Müşterinin ve İşin Kabulü

*Genel*

...

320.3 U3 ...

...

### BÖLÜM 350

#### EMANET OLARAK TUTULAN MÜŞTERİ VARLIKLARI

...

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Emanete Almadan Önce

AR350.3 ...

AR350.4 ...

350.4 U1A+ ...

##### Emanete Aldıktan Sonra

AR350.5 ...

# TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ

Aile yakını	...
Ara verme süresi	<i>Bu terim, A540.11–A540.19 paragraflarının amaçları açısından A540.5 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Azami denetlenebilir dönem	...
...	...
Finansal tablolar	...
Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi	<i>Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, denetçi tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafça ulaşılmasının muhtemel olup olmadığı hakkında yapılan bir değerlendirmedir. Bu tür bir değerlendirme, sonuçlara ulaşılan zamanda, denetçinin haberdar olduğu veya haberdar olmasının makul bir şekilde beklendiği tüm ilgili durum ve gerçekleri değerlendiren gerekli bilgiye sahip bir üçüncü tarafın bakış açısıyla yapılır. Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü tarafın denetçi olması gerekmez ancak denetçinin sonuçlarının uygunluğunu tarafsız bir biçimde anlamak ve değerlendirmek için ilgili bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.</i> <i>Bu terimler, A120.5 U6U4 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Güvence ekibi	...
...	...
Güvence müşterisi	...
İlişkili işletme	Müşteri ile aşağıdaki ilişkilerden herhangi birine sahip olan işletmedir: (a) Müşterinin söz konusu işletme için önemli olması durumunda, müşteri üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olan <u>işletme</u> , (b) Müşteri üzerinde önemli etkiye sahip <u>olması</u> ve müşteri üzerindeki çıkarımın önemli bir <u>düzeyde</u> olması <u>dolayısıyla</u> <u>durumunda</u> , müşteri üzerinde doğrudan finansal çıkarı bulunan <u>işletme</u> , (c) Müşterinin doğrudan veya dolaylı bir kontrole sahip olduğu <u>işletme</u> , (ç) <del>Müşteri ve müşteriyle ilişkili (e) bendinde belirtilen işletme için önemli olan ve müşterinin veya müşteriyle</del>

	<p>ilişkili (e) bendinde belirtilen işletmenin, önemli bir etki yapmasını sağlayan doğrudan bir finansal çıkarının bulunduğu işletme. Müşterinin veya c bendinde sayılan müşterilerle ilişkili işletmelerden birinin doğrudan finansal çıkarının bulunduğu işletme. Ancak söz konusu finansal çıkar bu işletme üzerinde önemli etkiye sahip olunmasını sağlamalı ve finansal çıkar müşteri ve c bendinde sayılan işletme için önemli olmalıdır.</p> <p>(d) Müşteri ile ortak bir kontrol altında bulunan işletme (kardeş işletme); eğer kardeş işletme ve müşteri, bunları kontrol eden işletme açısından önemli ise.</p>
İş ekibi	...
...	...
Mesleki hizmetler	...
Mesleki muhakeme	<p><u>Mesleki muhakeme; mesleki faaliyetlerin niteliği ve kapsamı ile çıkar ve ilişkileri dikkate alarak, durum ve gerçeklere uygun ilgili eğitim, mesleki bilgi, beceri ve deneyimin uygulanmasını içerir.</u></p> <p><u>Bu terim, 120.5 U4 paragrafında tanımlanmaktadır.</u></p>
Mevcut denetçi	...
...	...
Reklam	...
Ara verme süresi	<p><u>Bu terim, A540.11 A540.19 paragraflarının amaçları açısından A540.5 paragrafında tanımlanmaktadır.</u></p>
Sınırlı denetim ekibi	...

## YÜRÜRLÜK TARİHİ

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'a (Bağımsızlık Standartları Dâhil) ilişkin yapılan değişiklikler 31/12/2021 tarihinde yürürlüğe girer.

**“GDS 3000’de Yer Alan Terim ve Kavramların  
Etik Kuralların 4B Kısımına Yansıtılması”  
Projesi Kapsamında Yapılan Değişiklikler**



Etik Kurallar'a ilişkin değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir.

## KISIM 4B – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK

### BÖLÜM 900

#### BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

##### Giriş

##### Genel

900.1 Bu Kısım, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler dışında kalan güvence denetimlerine uygulanır (bu Kısımda “güvence denetimleri” şeklinde atıfta bulunulacaktır) uygulanır. Bu tür denetimlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

- Bir işletmenin temel performans göstergelerine ilişkin güvence.
- Bir işletmenin mevzuata uygunluğına yönelik güvence.
- Bir kamu kurumu tarafından -paranın karşılığı denetiminde olduğu gibi- performans kriterlerine ilişkin elde edilen güvence.
- Bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence.
- Bir işletmenin sera gazı beyanına ilişkin güvence.
- Finansal tabloların belirli unsur, hesap veya kalemlerinin bağımsız denetimi.
- ~~Bir işletmenin temel performans göstergelerine ilişkin performans güvencesi.~~

900.2 ...

900.3 KKS 1 denetim şirketinin; etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve - varsa- bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin bağımsızlığının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını zorunlu kılar. Bununla birlikte, GDS'ler ve BDS'ler; sorumlu denetçilere ve denetim ekiplerine denetimlerle ilgili sorumluluk yükler. Bir denetim şirketi içerisinde

sorumlulukların paylaştırılması, bu şirketin büyüklüğüne, yapısına ve organizasyon biçimine bağlıdır. Kısım 4B hükümlerinin birçoğu, bağımsızlıkla ilgili eylemler için denetim şirketindeki kişilerin özel sorumluluklarını belirtmemekte, bunun yerine referans kolaylığı sağlaması için “denetim şirketi”ne atıf yapmaktadır. KKS 1’e uygun olarak denetim şirketleri, belirli bir eylemin sorumlusu olarak bir kişiyi veya bir grup kişiyi (güvence ekibi gibi) görevlendirir. Buna ilaveten, bağımsız denetçilerin bireysel faaliyet, çıkar ve ilişkileri için uygulanan tüm hükümlere uymak konusundaki sorumlulukları devam etmektedir.

900.4 ...

900.5 Etik Kurallar, denetim şirketlerinin güvence işini yürütürken temel ilkelere uygunluk sağlamalarını ve bağımsız olmalarını zorunlu kılar. Bu Kısım, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız bu tür denetimler dışında kalan güvence denetimleri yürütülürken bağımsızlığın sürdürülmesi için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı hakkında ana hükümler ve uygulama hükümleri içerir. Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeve, Bölüm 110’da belirlenen temel ilkelere uygulandığı gibi, bağımsızlık için de uygulanır.

900.6 ...

#### **Diğer-Güvence Denetimlerinin Tanımı**

900.7 Güvence denetimleri; hedef kullanıcıların, güvence denetiminin konusunun (bundan sonra bu bölümde “denetim konusu” olarak kullanılmıştır) kıstaslara göre değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktılara olan güven düzeyini arttırmak için tasarlanmaktadır. Bir güvence denetiminde, denetim şirketi; hedef kullanıcıların (sorumlu taraf dışındaki), denetime konu bilgiye denetim konusunun kıstaslara göre değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktılara olan güven düzeyini artıracak şekilde arttırmak için tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçlar. GDS 3000 bu standart uyarınca yürütülen/kanaat belirtir. Güvence Çerçevesi, bir güvence denetiminin unsurlarını ve amaçlarını açıklar. Güvence Çerçevesi ise güvence denetimlerine ve GDS’lerin uygulanacağı işleri belirler. Güvence denetiminin unsurlarına ve amaçlarına yönelik genel açıklamalar sunar. Bir güvence denetimi, doğrulama hizmeti için Güvence Çerçevesine bakılabilir.

900.8 Denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktı, kıstasların denetim konusuna uygulanması sonucu ortaya çıkan bilgilerdir. “Denetim konusunu oluşturan bilgi”, denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktıları ifade etmek üzere kullanılır. Örneğin Güvence Çerçevesi; iç kontrolün etkinliği hakkındaki bir yönetim beyanının (denetim konusunu oluşturan bilgi) iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi için oluşturulmuş COSO veya CoCo gibi bir çerçevenin (kıstaslar, iç kontrol, bir sürece (denetim konusu) uygulanmasından kaynaklandığını belirtmektedir.

900.9 — Güvence denetimleri, beyana dayalı olarak veya doğrudan denetim olabilir. raporlama şeklinde yapılabilir. Her iki durumda da üç farklı taraf bulunur; denetim şirketi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar.

900.8 — Bu Kısımda, “güvence denetimi” bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler dışında kalan güvence denetimlerini kapsar.

900.10 — Beyana dayalı bir güvence denetiminde, denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçümü sorumlu tarafta yerine getirilir. Denetim konusunu oluşturan bilgiler, sorumlu tarafta hedef kullanıcıların erişimine açılmış beyan şeklindedir.

900.11 — Doğrudan raporlama şeklinde yapılan bir güvence denetiminde denetim şirketi:

(a) Doğrudan denetim konusunun değerlendirilmesini veya ölçümünü gerçekleştirir ya da

(b) Değerlendirmeyi veya ölçümü gerçekleştiren sorumlu taraftan, hedef kullanıcılara sunulmayan bu değerlendirme veya ölçüm hakkında bir açıklama alır. Denetim konusunu oluşturan bilgi, hedef kullanıcılara güvence raporunda sunulur.

## **Kullanım ve Dağıtım Konusunda Sınırlama İçeren Raporlar**

900.942 ...

## **Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim**

900.1043 ...

## **Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**

### **Genel**

**A900.1144** Güvence işi yürüten bir denetçi güvence müşterisinden bağımsız olmalıdır.

900.11.U1 — Bu Kısımın amaçları doğrultusunda, bir güvence denetiminde güvence müşterisi sorumlu taraftır ve bir doğrulama hizmetinde ise güvence müşterisi, denetime konu bilginin sorumluluğunu üstlenen taraftır (sorumlu taraf ile aynı kişi olabilir).

900.11.U2 — Bir güvence denetiminde yer alan tarafların rolleri farklılık gösterebilir ve bu Kısımda yer alan bağımsızlık hükümlerinin uygulanmasını etkileyebilir. Doğrulama hizmetlerinin büyük bir çoğunluğunda sorumlu taraf ile denetime konu bilgilerin sorumluluğunu üstlenen taraf aynıdır. Bu durumlar; sorumlu tarafın, dayanak denetim konusunun yanı sıra denetime konu bilginin de sorumluluğunu üstlendiği, kistaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçmek veya değerlendirmek amacıyla başka bir tarafın (ölçüm veya değerlendirme yapan kişinin) dâhil olduğu durumları içerir. Bununla birlikte, sorumlu taraf veya denetimi yaptıran taraf, denetime konu bilginin hazırlanması için başka bir tarafı – söz konusu tarafın denetime konu bilgilerin sorumluluğunu da üstlenmesi esasına

dayalı olarak- görevlendirebilir. Bu durumda, sorumlu taraf ve denetime konu bilgilerden sorumlu taraf, bu Kısımın amaçları bakımından güvence müşterisidir.

900.11.U3 Bir doğrulama hizmetinde, sorumlu tarafa ve denetime konu bilginin sorumluluğunu üstlenen tarafa ilave olarak, sözleşmeyle ilgili başka taraflar da bulunabilir. Örneğin, denetimi yaptıran ayrı bir taraf veya (denetime konu bilginin sorumluluğunu üstlenen taraf dışında) ölçüm veya değerlendirme yapan bir taraf olabilir. Bu tür durumlarda, kavramsal çerçevenin uygulanması, Bölüm 310'da açıklandığı üzere, denetçinin bir çıkar çatışmasının mevcut olup olmadığı dâhil bu tür taraflarla herhangi bir çıkar veya ilişkiden doğan ve temel ilkelere uyumu engelleyebilecek tehditleri belirlemesini ve değerlendirmesini gerektirir.

**A900.1245** ...

### **Birden Çok Sorumlu Tarafın ve Denetime Konu Bilgilerden Sorumlu Tarafın Mevcut Olması**

900.13.U1 İster doğrulama hizmeti ister doğrudan denetim olsun, bazı güvence denetimlerinde, birden fazla sorumlu taraf veya bir doğrulama hizmetinde, denetime konu bilgilerden sorumlu birden fazla taraf bulunabilir. Denetim şirketi, bu tür işlerde bu Kısım hükümlerinin, her bir sorumlu tarafa veya denetime konu bilgilerden sorumlu her bir tarafa uygulanmasının gerekip gerekmediğini belirlerken, bazı hususları dikkate alabilir. Bu hususlar; güvence ekibinin bir üyesi ile belirli bir sorumlu taraf veya denetime konu bilgilerden sorumlu taraf arasındaki çıkar veya ilişkinin bağımsızlığa yönelik -denetime konu bilgi bağlamında küçük ve önemsiz olmayan- bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını içerir. Söz konusu belirlemede aşağıdaki gibi etkenler dikkate alınacaktır:

(a) Belirli bir tarafın -genel güvence denetimi bağlamında- dayanak denetim konusunun veya denetime konu bilginin önemliliğinden sorumlu olması.

(b) Güvence denetiminin kamu yararıyla bağlantılı olma derecesi.

Denetim şirketinin, belirli bir tarafla girilen bu tür bir çıkar veya ilişki sonucu ortaya çıkan tehdidin küçük ve önemsiz olduğunu tespit etmesi durumunda, söz konusu tarafa, bu bölümdeki tüm hükümlerin uygulanması gerekemeyebilir.

### **Denetim Ağına Dâhil Şirketler**

**A900.1416** Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil bir şirketin çıkar ve ilişkilerinin denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturduğunu bilmesi veya buna inanması için bir sebebi varsa, denetim şirketi bu tür herhangi bir tehdidi değerlendirir ve ele alır.

**900.1416 U1** Denetim ağına dâhil şirketler 400.50 U1-400.54 U1 paragraflarında ele alınmaktadır.

## İlişkili İşletmeler

A900.1517 ...

**[900.16–900.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]**

### Güvence Denetimi Türleri

*Beyana Dayalı Güvence Denetimleri*

**A900.18** — Beyana dayalı bir güvence denetimi yürütürken:

- (a) — Güvence ekibi üyeleri ve denetim şirketi, bu Kısımda düzenlendiği üzere, güvence müşterisinden (denetim konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu olan, denetim konusundan da sorumlu olabilecek taraftan) bağımsız olur. Bu Kısımda düzenlenen bağımsızlık hükümleri, güvence ekibi üyeleri ile müşteri bünyesinde (i) yönetici veya yetkililer ve (ii) denetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki kişiler arasındaki belli ilişkileri yasaklamaktadır;
- (b) — Denetim şirketi; müşteri bünyesindeki, denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki kişilerle olan ilişkiler için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygular.
- (c) — Denetim şirketinin; herhangi bir tehdidin, denetim ağına dâhil diğer bir şirketin çıkar ve ilişkilerinden dolayı oluştuğuna inanması için sebebi varsa, söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

**A900.19** — Sorumlu tarafın denetim konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu olduğu ancak denetim konusundan sorumlu olmadığı bir beyana dayalı güvence denetimi yürütülürken:

- (a) — Güvence ekibi üyeleri ve denetim şirketi, denetim konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu olan taraftan (güvence müşterisinden) bağımsız olmalıdır ve
- (b) — Denetim şirketinin; herhangi bir tehdidin, güvence ekibinin bir üyesi, denetim şirketi, denetim ağına dâhil diğer bir şirket ve denetim konusundan sorumlu taraf arasındaki çıkar ve ilişkilerden dolayı oluştuğuna inanması için bir sebebi varsa, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

900.19 U1 — Beyana dayalı güvence denetimlerinin çoğunda sorumlu taraf, hem denetim konusunu oluşturan bilgilerden hem de denetim konusundan sorumludur. Ancak bazı işlerde sorumlu taraf, denetim konusundan sorumlu olmayabilir. Denetim şirketinin, hedef kullanıcılarla dağıtılmak üzere çevre konusunda bir danışman tarafından denetim şirketinin sürdürülebilirlik uygulamaları hakkında hazırlanmış

bir rapora ilişkin güvence denetimini yürütmekle görevlendirilmesi bu konuya örnek olarak verilebilir. Bu durumda, denetim konusunu oluşturan bilgilerden çevre konusundaki danışman; denetim konusundan (sürdürülebilirlik uygulamalarından) ise denetim şirketi sorumludur.

### *Doğrudan Raporlama Şeklinde Yapılan Güvence Denetimleri*

**A900.20** — Doğrudan raporlama şeklinde yapılan bir güvence denetimi yürütürken:

- (a) — Güvence ekibi üyeleri ve denetim şirketi, güvence müşterisinden (denetim konusundan sorumlu olan taraftan) bağımsız olur ve
- (b) — Denetim şirketinin; herhangi bir tehdidin, denetim ağına dâhil diğer bir şirketin çıkar ve ilişkilerinden dolayı oluştuğuna inanması için bir sebebi varsa, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

### *Birden Çok Sorumlu Taraf*

900.21 U1 — İster beyana dayalı, ister doğrudan raporlama şeklinde olsun, bazı güvence denetimlerinde birden fazla sorumlu taraf bulunabilir. Denetim şirketi, bu tür işlerde bu Kısım hükümlerinin her bir sorumlu tarafa uygulanmasının gerekip gerekmediğini belirlerken, bazı hususları dikkate alabilir. Bu hususlar; güvence ekibinin bir üyesi ile belirli bir sorumlu taraf arasındaki çıkar veya ilişkinin bağımsızlığa yönelik denetim konusunu oluşturan bilgiler kapsamında küçük ve önemsiz olmayan bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını içerir.

- (a) — Belirli bir sorumlu tarafın, denetim konusunu oluşturan bilgilerin (veya denetim konusunun) önemliliğinden sorumlu olması.
- (b) — İşin kamu yararıyla bağlantılı olma derecesi.

Denetim şirketinin, belirli bir sorumlu tarafla girilen bu tür bir çıkar veya ilişki sonucu ortaya çıkan tehdidin küçük ve önemsiz olduğunu tespit etmesi durumunda, söz konusu sorumlu tarafa, bu bölümün tüm hükümlerinin uygulanması gerekemeyebilir.

[900.22–900.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

...

### **Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimi İşlerinde Bağımsızlığın Belgelendirilmesine İlişkin Genel Hükümler**

**A900.40** ...

...

### **Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bir Bağımsızlık Hükümünün İhlali**

A900.50 ...

...

## BÖLÜM 910

### FİNANSAL ÇIKARLAR

...

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

...

#### Denetim Şirketi, Güvence Ekibi Üyeleri ve Çekirdek Ailenin Sahip Olduğu Finansal Çıkarlar

**A910.4** Aşağıdakilerin, güvence müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz:

- (a) Denetim şirketi veya
- (b) Güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi;

...

## BÖLÜM 920

### İŞ İLİŞKİLERİ

...

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

920.3 U1 ...

920.3 U2 Ticari bir ilişkiden veya ortak bir finansal çıkardan kaynaklanan yakın bir iş ilişkisine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Güvence müşterisiyleMüşteriyle veya müşterinin kontrol gücüne sahip hissedarı, yöneticisi veya yetkilisi ya da bu müşteri için üst düzey yönetim faaliyetleri yürüten diğer kişilerden biriyle birlikte kurulan bir iş ortaklığında finansal çıkara sahip olunması.
- ...

## BÖLÜM 921

### AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

921.3 U1 ...

921.3 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Söz konusu kişinin güvence ekibindeki sorumlulukları.
- Çekirdek aile üyesinin veya diğer kişinin güvence müşterisi bünyesindeki rolü ve ilişkinin yakınlığı.

#### Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Çekirdek Ailesi

921.4 U1 Güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birinin güvence denetiminin dayanak denetim konusu oluşturur bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olması durumunda, bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.

A921.5 Bir kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin:

- (a) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi,
- (b) Bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgi Denetim konusu oluşturur bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonunda çalışan veya
- (c) Denetim işinin ya da denetime konu bilginin kapsadığı süre boyunca böyle bir pozisyonda bulunmuş olan birisi,

olması durumunda, söz konusu kişi güvence ekibine üye olarak katılamaz.

#### Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Aile Yakınları

921.6 U1 Güvence ekibinin bir üyesinin aile yakınlarından birisinin;

- (a) Güvence müşterisinde yönetici veya yetkili ya da



- (b) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetimininDenetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan, olması durumunda, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.

...

### **Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Diğer Yakın İlişkileri**

**A921.7** Güvence ekibi üyesinin; çekirdek aile üyesi veya aile yakınlarından birisi olmayan ancak;

- (a) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
- (b) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetimininDenetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan pozisyondaki çalışan,

olan bir kişiyle yakın bir ilişkisinin olması durumunda, söz konusu ekip üyesi denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uygun olarak danışmanlık alır.

...

### **Denetim Şirketinin Ortağı, Kilit Yöneticisi ve Çalışanlarının İlişkileri**

921.8 U1 Aşağıdakiler arasındaki kişisel veya ailevi bir ilişkiden dolayı kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir:

- (a) Güvence ekibinin üyesi olmayan denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanı ve
- (b) Güvence müşterisi kapsamındaki aşağıdaki kişilerden herhangi biri:
- (i) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
- (ii) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

...

## **BÖLÜM 922**

### **GÜVENCE MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER**

...

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Güvence Raporunun Kapsadığı Dönemde Verilen Hizmetler

**A922.3** Güvence raporunun kapsadığı dönemde aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş kişiler, güvence ekibinde yer alamaz:

- (a) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
- (b) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

### Güvence Raporunun Kapsadığı Dönem Öncesinde Verilen Hizmetler

**922.4 U1** Güvence raporunun kapsadığı dönem öncesinde, güvence ekibi üyesinin aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş olması durumunda, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir:

- (a) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
- (b) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

Örneğin, kişinin müşteride istihdam edildiği önceki bir dönemde aldığı bir kararın veya yürüttüğü bir çalışmanın, mevcut güvence işinin bir parçası olarak cari dönemde değerlendirilmesi durumunda, bir tehdit ortaya çıkacaktır.

...

## BÖLÜM 924

### GÜVENCE MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM

...

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Genel

**924.3 U1** Aşağıdaki kişilerden herhangi birinin, güvence ekibi üyesi ya da denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi pozisyonunda bulunuyor olması durumunda, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir:

- Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi.

- Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

*Denetim Şirketinin Eski Bir Ortağı veya Kilit Yöneticisine veya Eski Bir Güvence Ekibi Üyesine İlişkin Kısıtlamalar*

**A924.4** Eski bir ortak veya kilit yöneticinin ya da eski bir güvence ekibi üyesinin güvence müşterisi tarafından;

- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (b) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,

olarak istihdam edilmiş olması durumunda, söz konusu kişi denetim şirketinin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam edemez.

...

## **BÖLÜM 940**

### **ÇALIŞANLARIN GÜVENCE MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ**

...

#### **Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**

##### **Genel**

940.3 U1 Kişinin aşağıdakilerle olan uzun süreli ilişkisi sonucunda yakınlık tehdidi oluşabilir:

- (a) Güvence müşterisi,
- (b) Güvence müşterisinin üst yöneticileri veya
- (c) Dayanak denetim konusu veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi.

940.3 U2 ...

940.3 U3 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Güvence denetiminin niteliği.

- Kişinin ne kadar süredir güvence ekibi üyesi olduğu, kişinin ekipteki kıdemi ve kişi daha önceki bir şirketteyken de bu tür bir ilişkinin mevcut olması durumu dâhil, üstlendiği görevlerin niteliği.
- Kişinin çalışmalarının, daha kıdemli biri tarafından yönlendirilme, gözetim ve gözden geçirilme derecesi.
- Kişinin -kıdemine bağlı olarak- kilit kararlar vermek veya diğer iş ekibi üyelerinin çalışmalarını yönlendirmek gibi yollarla güvence denetiminin çıktısını etkileyebilme kabiliyetinin derecesi.
- Kişinin, güvence müşterisiyle veya ilgili olması durumunda kıdemli yöneticilerle olan kişisel ilişkisindeki yakınlığı.
- Kişi ile güvence müşterisi arasındaki etkileşimin niteliği, sıklığı ve kapsamı.
- Dayanak denetim Denetim—konusunun veya denetime konudenetim konusunu oluşturan bilginin niteliği veya karmaşıklık düzeyinin değişip değişmediği.
- Güvence müşterisi kapsamında, dayanak denetim konusundan ya da doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiden sorumlu Sorumlu taraf olan kişi veya kişilerde veya ilgili olması durumunda kıdemli yöneticilerde son zamanlarda herhangi bir değişiklik olup olmadığı.

940.3 U4

İki veya daha fazla etkenin bileşimi, tehditlerin düzeyini artırabilir veya azaltabilir. Örneğin, güvence ekibinin bir üyesi kişi ile güvence müşterisinde dayanak denetim konusu üzerinde veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan bir kişimüşterisi arasında hızla gelişen yakın ilişki sonucu zaman içerisinde ortaya çıkan yakınlık tehditleri, söz konususorumlu taraf olan kişinin güvence müşterisindenkıdemli yöneticilerden uzaklaştırılmasıyla azaltılabilir.

...

## BÖLÜM 950

### ~~BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM MÜŞTERİLERİ DIŞINDA KALAN GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI~~

...

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

...

### *Tehditlerin Değerlendirilmesi*

950.4 U1 Güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunulması sonucu oluşan tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve amacı.
- Güvence denetiminin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Hizmetin çıktısının, dayanak denetim konusunda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin denetim-konusunu oluşturan bilgilerde yansıtılan hususları etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
  - o Hizmetin çıktısının, dayanak denetim konusunda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgikonusu üzerinde önemli ve ciddi bir etkiye sahip olma derecesi.
  - o Güvence müşterisinin, önemli muhakeme konularının belirlenmesine dâhil olma düzeyi.
- Müşteri yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.

### *Güvence Müşterisinin Bilgilerine İlişkin Önemlilik*

950.4 U2 Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiyle ilgili önemlilikÖnemlilik kavramı, bağımsız denetimle ilgili olarak Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri'nde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakeme de bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin faktörlerden etkilenir. Ayrıca kullanıcıların finansal veya diğer bilgi ihtiyaçlarına ilişkin algılardan da etkilenir.

...

### *Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması*

**A950.6** Bir denetim şirketi, kendisi tarafından sağlanan bir güvence denetiminde, dayanak denetim denetimi—konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde denetime konudenetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak yönetim sorumluluğu üstlenmez. İlgili güvence müşterisine sunulan diğer bir hizmetin parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenilmesi durumunda ise, denetim şirketi söz konusu sorumluluğun denetim şirketi tarafından sunulan güvence denetiminde, dayanakdenetimine ilişkin denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde denetime konudenetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olmadığından emin olur.

950.6 U1 Yönetim sorumlulukları; beşerî, finansal, teknolojik, maddi ve maddi olmayan kaynakların edinimi, sevkî ve kontrolüyle ilgili kararlar almak dâhil, işletmenin kontrol edilmesi, yönetilmesi ve yönlendirilmesinden oluşmaktadır.

950.6 U2 Denetim şirketinin, güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken yönetim sorumluluklarını üstlenmesi, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Denetim şirketi tarafından; dayanak denetim –~~sağlanan bir güvence denetimi~~–konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin denetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak bir hizmet sunulmasına ilişkin olarak, bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi ayrıca yakınlık tehdidi de oluşturur ve denetim şirketi, yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

...

**A950.7** Bir güvence müşterisine, dayanak denetim~~güvence denetimi~~ konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin denetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak güvence dışı bir hizmet sunarken denetim şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten kaçınmak için müşteri yönetiminin, uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığına ve ilgili yargılara vardığına ikna olur. Bu durum aşağıdakilerden emin olmayı da içerir:

- (a) Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini yapmak ve tüm zamanlarda müşterinin kararlarından sorumlu olmak için uygun bilgi, beceri ve tecrübeye sahip bir kişiyi yetkilendirdiği. Böyle bir kişi, tercihen üst yöneticiler arasından;
  - (i) Hizmetlerin amaçlarını, niteliğini ve sonuçlarını ve
  - (ii) Müşterinin ve denetim şirketinin sorumluluklarını ayrı ayrı, anlayabilecek bir kişi olacaktır. Ancak, söz konusu kişinin hizmetleri gerçekleştirme veya yeniden uygulama uzmanlığına sahip olması gerekmemektedir.
- (b) Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini gerçekleştirdiği ve müşterinin amacı açısından sunulan hizmetlerin sonuçlarının yeterliliğini değerlendirdiği ve
- (c) Müşteri yönetiminin; ilgili hizmetlerin sonuçlarından kaynaklanan faaliyetler için sorumluluğu kabul ettiği.

#### *Belirli Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasıyla İlgili Diğer Hususlar*

950.8 U1 Bir doğrulama hizmetinde denetim~~Denetim~~ şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetime konu bilgi~~denetim konusunu oluşturan bilgiler~~ hâline gelmesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilir. Bir güvence denetiminin konusunu oluşturan

bilgilerle ilgili hizmet sunulurken kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek güvence dışı hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Geleceğe yönelik finansal bilgilerin geliştirilip hazırlanması ve daha sonrasında bu bilgilere ilişkin güvence raporunun yayımlanması sağlanması.
- (b) Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgilerin bir bölümü ile ilgili veya bu bilgiyle ilgili bölümünü oluşturan bir değerlendirme gerçekleştirilmesi.

...

## TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ

...

Çekirdek aile	...
<u>Dayanak denetim konusu</u>	<u>Kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülen veya değerlendirilen olgudur.</u>
Denetim	....
...	...
Denetim işi	...
<u>Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme</u>	<u>Rapor tarihi veya öncesinde iş ekibinin vardığı önemli yarguların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir.</u>
Denetim müşterisi	...
...	...
Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar	...
<u>Denetime konu bilgi (denetimin konusunu oluşturan bilgi)</u>	<u>Dayanak denetim konusunun kıstaslar karşısında ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısıdır. Başka bir ifadeyle, kıstasların dayanak denetim konusuna uygulanması sonucu ortaya çıkan bilgidir.</u>
<u>Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme</u>	<u>Rapor tarihi veya öncesinde iş ekibinin vardığı önemli yarguların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir.</u>
Dış uzman	...
<u>Doğrudan denetim</u>	<u>Denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulamak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun bir parçası olarak veya ilişkisinde sunduğu güvence denetimidir. Doğrudan denetimde denetçinin vardığı sonuç, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi neticesinde raporlanan çıktıyı ele alır.</u>
Doğrudan (bir) finansal çıkar	...



Doğrulama hizmeti	<p><u>Denetçi dışındaki bir tarafın, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence denetimidir.</u></p> <p><u>Ayrıca denetçi dışındaki bir taraf, ortaya çıkan denetime konu bilgiyi, sıklıkla bir rapor veya yazılı bir beyan olarak sunar. Bununla birlikte bazı durumlarda, denetime konu bilgi denetçi tarafından güvence raporunda da sunulabilir. Doğrulama hizmetinde denetçinin vardığı sonuç, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkindir.</u></p> <p><u>Denetçinin ulaştığı sonuç aşağıda belirtilen hususlar kullanılarak ifade edilebilir:</u></p> <p>(i) Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar,  (ii) Denetime konu bilgi ve geçerli kıstaslar veya  (iii) Uygun olan tarafça/taraflarca verilen beyan.</p>
Dolaylı (bir) finansal çıkar	...
Finansal çıkar	...
Finansal tablolar	<p>İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumudur. İlgili dipnotlar genellikle önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin özetinden oluşur. “F finansal tablolar” terimi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade etmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir.</p> <p><i><u>Bu terim, bir finansal tablonun belirli bir unsur, hesap veya kalemine atıf yapmamaktadır.</u></i></p>
Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf	...
Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi	...
Güvence ekibi	...
Güvence denetimi	<p><u>Sorumlu Denetçinin;— sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye ilişkin güvence denetiminin konusunun kıstaslara göre değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktılara olan güven seviyesini artıracak şekilde düzeyini artırmak için tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir.</u></p>

	<p>GDS 3000, bu standart kapsamında yürütülen bir güvence denetiminin unsurlarını ve amaçlarını açıklamaktadır.</p> <p><u>Kısım 4B'de "güvence denetimi" terimi, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler dışında kalan güvence denetimlerini ifade etmemektedir.</u></p>
Güvence müşterisi	<p>(a) Sorumlu taraftır ve ayrıca Doğrudan raporlama şeklinde yapılan bir doğrulama hizmetinde, denetime konugüvence denetiminde, güvence denetiminin konusundan sorumlu olan veya</p> <p>Beyana dayalı bir güvence denetiminde, güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu taraftır (olan ve güvence denetiminin konusundan da sorumlu taraf ile aynı olabilen kişi olabilir). veya kişilerdir.</p>
İlişkili işletme	...
...	...
Kavramsal çerçeve	...
<u>Kıstaslar</u>	<p>Bir güvence denetiminde dayanak denetim konusunun değerlendirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır. "Geçerli kıstaslar" ilgili denetim için kullanılan kıstaslardır.</p>
Kilit denetçi	...
...	...
Sorumlu denetçi	...
<u>Sorumlu taraf</u>	<p>Bir güvence denetiminde dayanak denetim konusundan sorumlu olan taraf veya taraflardır.</p>
Şarta bağlı ücret	...
Tarihi finansal bilgi	...
Tehditler	<p>Bu terim 120.6 U3 paragrafında tanımlanmaktadır ve aşağıda yer alan çeşitleri içerir:</p> <p><i>Kişisel çıkar</i> 120.6 U3A3(a)</p> <p><i>Kendi kendini denetleme</i> 120.6 U3A3(b)</p> <p><i>Taraf tutma</i> 120.6 U3A3(c)</p> <p><i>Yakınlık</i> 120.6 U3A3(ç)</p> <p><i>Yıldırma</i> 120.6 U3A3(d)</p>
Temel ilkeler	...

...	...
-----	-----

## **YÜRÜRLÜK TARİHİ**

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'a (Bağımsızlık Standartları Dâhil) ilişkin yapılan değişiklikler yayımı tarihinde yürürlüğe girer.