

KURUL KARARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04-[01/30002]

Karar Tarihi: 12/02/2025

Konu: Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler ile Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın Revize Edilmesi Nedeniyle BDS 700 ve BDS 260'ta Yapılan Değişiklikler'in Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere;

- Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu tarafından "*Technology-related Revisions to the Code*" ile "*Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code*" ve
- Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu tarafından "*Narrow Scope Amendments to ISA 700 (Revised) and ISA 260 (Revised) as a Result of the Revisions to the IESBA Code that Require a Firm to Publicly Disclose When a Firm Has Applied the Independence Requirements for Public Interest Entities*"

başlıklarıyla yapılan değişikliklerin mevzuata kazandırılması amacıyla;

- Teknoloji Projesi Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler,
- Borsada İşlem Gören İşletme ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Tanımları Projesi Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler ve
- Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın Revize Edilmesi Nedeniyle BDS 700 ve BDS 260'ta Yapılan Değişiklikler'in

yayınlanmasına karar verilmiştir.

Teknoloji Projesi Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler

Yeni eklenen paragraflar, söz konusu Standardın ana metnine teselsül ettirilerek ve ilgili atıf paragrafları da buna uygun olarak işlenecektir.

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

...

ALT BÖLÜM 113 – MESLEKİ YETERLİK VE ÖZEN

A113.1 Denetçi; aşağıdakilerin yerine getirilmesini zorunlu kılan mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar:

- (a) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve becerileri elde etmek ve korumak ve
- (b) Geçerli teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.

113.1 U1 Mesleki yeterlikle müşterilere hizmet sunulması, mesleki bilgi ve becerinin uygulanması sırasında doğru ve yerinde muhakemelerde bulunulmasını içerir.

113.1 U2 Mesleki bir faaliyet için gerekli bilgi ve beceriler, üstlenilen faaliyetin niteliğine bağlı olarak değişir. Örneğin; mesleki faaliyetle ilgili her türlü teknik bilginin uygulanmasına ek olarak, sosyal beceriler, iletişim becerileri ve organizasyon becerileri, denetçinin etkileşim içinde olduğu işletme ve bireylerle etkileşimini kolaylaştırır.

113.1 U3 Mesleki yeterliğin sürdürülmesi; denetçinin üstlendiği mesleki faaliyetlerle ilgili teknik, mesleki, iş hayatına ilişkin ve teknolojik gelişmeler hakkında anlayışa ve bunlara yönelik sürekli bir farkındalığa sahip olmasını gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, denetçinin mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlar.

113.1 U4 Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.

...

A113.3 Denetçi, uygun hâllerde, müşterilerin veya denetçinin mesleki faaliyetlerinden faydalanan diğer tarafların, sunulan faaliyetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan/kısıtlardan haberdar olmasını sağlar ve bu kısıtlamaların/kısıtların etkilerini açıklar.

ALT BÖLÜM 114 – SIR SAKLAMA

A114.1 Denetçi; mesleğin ıcrası sırasında edindiği bilgilerin gizliliğine saygı duymasını gerektiren sır saklama ilkesine uyar. Denetçi;

- (a) Bulunulan sosyal ortamlar dâhil olmak üzere, özellikle yakın bir iş arkadaşına veya çekirdek ailesinin bir üyesine ya da aile yakınlarından birine, kasıtsız bir şekilde bilgi verme ihtimaline karşı dikkatli olur,
- (b) Denetim şirketi bünyesinde bilgilerin gizliliğini korur,
- (c) Potansiyel bir müşteri tarafından açıklanan bilgilerin gizliliğini korur ve
- (ç) Kendi kontrolü altındaki çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları atar.

114.1 UI Mesleğin icrası sırasında edinilen bilgilerin gizliliğinin korunması; denetçinin, bu tür bilgilerin toplanması, kullanılması, aktarılması, depolanması veya saklanması, yayılması ve mevzuata uygun olarak imha edilmesi sırasında gizliliğini korumak için uygun adımları atmasını içerir.

A114.2 A114.3 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetçi;

- (a) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri açıklayamaz,
- (b) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri, kendisinin, denetim şirketinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanamaz,
- (c) Mesleğin icrası sırasında edindiği veya aldığı herhangi bir gizli bilgiyi, söz konusu ilişki sona erdikten sonra kullanamaz veya açıklayamaz ve
- (ç) Sır saklama yükümlülüğünün geçerli olduğu bilgileri, bu bilgiler uygun veya uygun olmayan bir şekilde kamuya açık hâle gelmiş olsa da kullanamaz veya açıklayamaz.

A114.3 A114.2 paragrafının bir istisnası olarak denetçi, aşağıdaki durumlarda gizli bilgileri açıklayabilir veya kullanabilir:

- (a) Bu bilgilerin açıklanması ya da kullanılması için yasal veya mesleki bir görev veya hak olması ya da
- (b) Müşteri ya da gizli bilgilerin açıklanmasına veya kullanılmasına izin verme yetkisine sahip herhangi bir kişi tarafından, bu bilgilerin açıklanmasına ya da kullanılmasına izin verilmiş olması ve bu durumun mevzuat tarafından yasaklanmamış olması.

114.3 UI Sır saklama, bilginin -üçüncü taraflara açıklanmayacağı bilinciyle- müşteriden denetçiye serbestçe aktarılmasına imkân sağladığından kamu yararına hizmet eder. Bununla birlikte, denetçinin gizli bir bilgiyi açıklamasının gerçekleştirileceği ya da bu tür bir açıklama yapma görev veya hakkına sahip olabileceği durumlar aşağıda yer almaktadır:

- (a) Aşağıdaki örneklerde olduğu gibi mevzuat tarafından açıklama yapmanın zorunlu tutulması:
 - (i) Yasal işlemler sırasında belgelerin üretilmesi ve diğer kanıtların sağlanması veya

- (ii) Ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin ilgili kamu yetkililerine açıklanması ve
- (b) Mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bilgiyi aşağıdaki amaçlarla açıklamanın ya da kullanmanın mesleki bir görev veya hak olması:
 - (i) Yetkili mercilerin kalite inceleme sürecine uygunluk sağlama,
 - (ii) Yetkili mercilerce yapılan bir sorgulamaya veya araştırmaya/inceleme cevap verme,
 - (iii) Yasal işlemler sırasında bir denetçinin mesleki çıkarlarını koruma veya
 - (iv) Etik hükümler dâhil, teknik ve mesleki standartlara uygunluk sağlama.

114.3 U2

Gizli bir bilginin açıklanıp açıklanmayacağına veya kullanılıp kullanılmayacağına karar verirken dikkate alınacak faktörler, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin, bilgilerin denetçi tarafından açıklanmasına veya kullanılmasına izin vermesi durumunda, çıkarları etkilenebilecek üçüncü taraflar dâhil olmak üzere, herhangi bir tarafın çıkarlarının zarar görmeyeceği.
- Mümkün olduğu ölçüde, ilgili tüm bilgilerin bilinen ve doğrulanabilir bilgiler olup olmadığı. Bilgilerin açıklanmasına veya kullanılmasına ilişkin kararı etkileyen faktörler aşağıdakileri içerir:
 - o Doğrulanmamış bulgular.
 - o Eksik bilgiler.
 - o Doğrulanmamış sonuçlar.
- Bilginin iletilmesi için önerilen araçlar.
- Bilginin verileceği veya erişimin sağlanacağı tarafların, bilgi alması uygun kişiler olup olmadığı.
- Açıklamanın yapılabileceği bir ülkede ve bu ülkeden farklı bir yer olması durumunda gizli bilgiye dayanak teşkil eden ülkelerde yürürlükte olan herhangi bir mevzuat (gizliliği düzenleyenler dâhil).

114.3 U3

Bir denetim şirketinin gizli bilgileri kullanmak veya açıklamak için izin istediği durumlar arasında, söz konusu bilgilerin; eğitim amacıyla, ürün veya teknoloji geliştirmede, araştırmada ya da sektör veya diğer kıyaslama verileri ya da çalışmaları için kaynak olarak kullanılacağı durumlar yer alır. Bu tür bir izin, uygulama açısından (örneğin, bilgilerin şirket içi eğitim amaçları veya kalite geliştirme girişimleri için kullanılmasına ilişkin olarak) genel olabilir. Belirli durumlarda kullanılmak üzere bu tür bilgileri sağlayan kişi veya işletmelerin iznini alırken, bildirilmesi gereken ilgili hususlar (tercihen yazılı olarak) aşağıdakileri içerebilir:

- Kullanılan veya açıklanan bilginin niteliği.
- Bilginin hangi amaçla kullanılacağı veya açıklanacağı (örneğin; teknoloji geliştirme, araştırma veya kıyaslama verileri ya da çalışmaları).
- Bilginin kullanılacağı veya açıklanacağı faaliyeti üstlenecek olan kişi ya da işletme.
- Bu tür bilgileri sağlayan kişi veya işletmenin ya da bu tür bilgilerin ilgili olduğu kişi veya işletmelerin kimliğinin, bilgilerin kullanılacağı veya açıklanacağı faaliyetin çıkışından hareketle belirlenebilir belirlenemeyeceği.

A114.4 Denetçi, müşterisiyle arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da sır saklama ilkesine uymayı sürdürür. Yeni bir müşteri edinmesi durumunda denetçi, önceki deneyimlerini kullanma hakkına sahiptir; ancak mesleğin icrası sırasında edindiği veya kendisine ulaşan herhangi bir gizli bilgiyi kullanamaz veya açıklayamaz.

...

BÖLÜM 120

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

...

A120.5 Kavramsal çerçeveyi uygularken denetçi;

- (a) Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket eder,
- (b) Mesleki muhakemesini kullanır ve
- (c) 120.5 U9 paragrafında tanımlanan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi”ni kullanır.

...

120.5 U6 Denetçilerin mesleki faaliyetlerini yürüttüğü şartlar ve ilgili faktörler, çeşitlilikleri ve karmaşıklıkları açısından önemli ölçüde farklılık gösterir. Denetçiler tarafından kullanılan mesleki muhakemenin, belirsiz olan durum ve gerçeklerin unsurları ile birbirine bağlı veya birbirine bağımlı olan değişken ve varsayımlar arasındaki etkileşimin ve bunlardaki değişikliklerin bileşik etkisinden kaynaklanan karmaşıklığı dikkate alması gerekebilir.

120.5 U7 Karmaşıklığın yönetilmesi aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ve -uygun hâllerde- ilgili paydaşların, durum ve gerçeklerden kaynaklanan yapısal belirsizliklerden veya zorluklardan haberdar olmasının sağlanması. (Bkz.: A113.3 paragrafı)
- Durum ve gerçeklerdeki herhangi bir gelişme ya da değişikliğe karşı dikkatli olunması ve bunların denetçinin muhakemesini etkileyip etkilemeyeceğinin değerlendirilmesi. (Bkz.: A120.5–120.5 U3 paragrafları ve A120.9–120.9 U2 paragrafları)

120.5 U8 Karmaşıklıkla yönetilmesi aşağıdakileri de içerebilir:

- Belirsiz unsurlar, değişkenler ve varsayımlar ile bunların nasıl bağlantılı veya birbirine bağımlı olduğunun analiz edilmesi ve araştırılması.
- Denetçinin muhakeme sürecinde dikkate alabileceği ilgili verileri analiz etmek için teknolojinin kullanılması.
- Değerlendirme sürecinin bir parçası olarak uygun bir karşı koymayı ve ilave girdiyi sağlamak için uzmanlar dâhil olmak üzere, diğer kişilere danışılması.

Gerekli Bilgiye Sahip Makul Üçüncü Taraf

120.5 U9 Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, denetçi tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafça ulaşılmamasının muhtemel olup olmadığı hakkında yapılan bir değerlendirmedir. Bu tür bir değerlendirme, denetçinin sonuçlara ulaşılan zamanda haberdar olduğu veya makul olarak haberdar olmasının beklenebileceği tüm ilgili durum ve gerçekleri değerlendiren, gerekli bilgiye sahip makul 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.

...

120.13 U3 Denetçilerden;

- (a) Pozisyonlarını ve kıdemlerini göz önünde bulundurmaları suretiyle, kuruluşlarında etik temelli bir kültürü teşvik etmeleri ve desteklemeleri ve
- (b) Kendilerinin veya denetim şirketinin mesleki ilişki içinde bulunduğu kişi ve işletmelerle olan ilişkilerinde etik davranış sergilemeleri beklenir.

KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

BÖLÜM 300

KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

...

300.5 U2 Bir denetçi ne kadar kıdemli olursa, bilgiye erişim ve denetim şirketiyle ilgili diğer kişiler tarafından oluşturulan politikaları, alınan kararları, atılan adımları etkileme kabiliyeti ve fırsatı da o kadar büyük olacaktır. Denetim şirketindeki pozisyonları ve kıdemleri dikkate alındığında denetçilerden; 120.13 U3 paragrafı uyarınca yapabildikleri ölçüde, denetim şirketinde etik temelli bir kültürü teşvik etmeleri, desteklemeleri ve kendilerinin veya denetim şirketinin mesleki ilişki içinde bulunduğu kişi ve işletmelerle olan ilişkilerinde etik

davranış sergilemeleri beklenir. Atılabilecek adımlara örnek olarak aşağıdakilerin uygulamaya konulması, uygulanması ve gözetimi verilebilir:

- Etik ile ilgili eğitim ve öğretim programları.
- Etik kültürü teşvik eden denetim şirketi süreçleri ile performans değerlendirme ve ödüllendirme kıstasları.
- Etik ve ihbar politikaları.
- Mevzuata aykırılıkları önlemek amacıyla tasarlanmış politika ve prosedürler.

...

Teknoloji Kullanımına İlişkin Tehditlerin Belirlenmesi

300.6 U2 Mesleki bir faaliyeti yürütürken denetçi için tehdit oluşturabilecek teknoloji kullanımıyla ilgili durum ve gerçeklere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Kişisel Çıkar Tehditleri
 - Mevcut verilerin, teknolojinin etkin kullanımı için yeterli olmaması.
 - Teknolojinin, kullanılacağı amaç için uygun olmaması.
 - Denetçinin, teknolojiyi kullanmak ve teknolojinin hedeflenen amaca uygunluğunu açıklamak için yeterli bilgi ve uzmanlığa sahip olmaması veya bu hususta yeterli anlayışa sahip bir uzmana erişiminin olmaması.
- Kendi Kendini Denetleme Tehditleri
 - Teknolojinin, denetçinin ya da denetim şirketinin bilgisi, uzmanlığı veya muhakemesi kullanılarak tasarlanmış ya da geliştirilmiş olması.

...

300.7 U6 Denetçinin teknoloji kullanımına yönelik bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi, denetim şirketindeki çalışma çevresinden ve denetim şirketinin faaliyet gösterdiği çevreden de etkilenebilir. Örneğin:

- Teknoloji üzerindeki kurumsal gözetim ve iç kontrollerin düzeyi.
- Üçüncü bir tarafça üstlenilen teknolojinin kalitesi ve işlevselliğine ilişkin değerlendirmeler.
- İlgili tüm çalışanlara, teknolojiyi ve teknolojinin hedeflenen amaca uygunluğunu yeterince anlayabilecek, kullanabilecek ve açıklayabilecek mesleki yeterliliği edinmeleri ve sürdürmeleri için düzenli olarak verilen eğitimler.

300.7 U7 Yeni bilgiler veya durum ve gerçeklerdeki değişiklikler;

- (a) Bir tehdidin düzeyini etkileyebilir veya
- (b) Alınan önlemlerin, belirlenmiş tehditleri amaçlandığı gibi ele almaya devam edip etmediğine ilişkin denetçinin ulaştığı sonuçları etkileyebilir.

Bu tür durumlarda, hâlihazırda önlem olarak atılmış adımlar, tehditlerin ele alınmasında artık etkili olmayabilir. Dolayısıyla, kavramsal çerçevenin uygulanması, denetçinin tehditleri buna göre yeniden değerlendirmesini ve ele almasını gerektirir. (Bkz.: A120.9 ve A120.10 paragrafları)

300.7 U8 Bir tehdidin düzeyini etkileyebilecek yeni bilgilere veya durum ve gerçeklerdeki değişikliklere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Mesleki hizmetin kapsamının genişletilmesi.
- Müşterinin borsada işlem görmeye başlaması veya başka bir ticari birimi edinmesi.
- İşletmenin başka bir işletmeyle birleşmesi.
- Denetçinin iki müşteri tarafından müştereken görevlendirilmesi ve bu müşteriler arasında bir anlaşmazlık ortaya çıkması.
- Denetçinin kişisel ilişkilerinde veya çekirdek ailesinde bir değişiklik olması.

...

BÖLÜM 320

DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ

...

Uzman Çalışmasının Kullanılması

A320.10 Mesleki bir faaliyetin yürütülmesi sırasında bir uzmanın çalışmasını kullanmayı düşünen bir denetçi, söz konusu çalışmanın hedeflenen amaca uygun olup olmadığını belirler.

320.10 U1 Denetçinin uzmanın çalışmasını kullanmayı düşünmesi durumunda göz önünde bulunduracağı faktörler arasında şunlar yer alır:

- Uzmanın itibarı ve uzmanlığı ile erişebileceği mevcut kaynaklar.
- Uzmanın geçerli mesleki ve etik standartlara tabi olup olmadığı.

Bu tür bilgiler, uzmanla daha önceden yapılmış bir iş birliğinden veya uzman hakkında diğer kişilere danışmak suretiyle elde edilebilir.

Teknoloji Çıktılarının Kullanılması

A320.11 Mesleki bir faaliyetin yürütülmesi sırasında teknoloji çıktılarını kullanmayı düşünen bir denetçi, söz konusu çıktıların hedeflenen amaca uygun olup olmadığını belirler.

320.11 U1 Denetçinin teknoloji çıktılarını kullanmayı düşünmesi durumunda göz önünde bulunduracağı faktörler arasında şunlar yer alır:

- Teknoloji tarafından gerçekleştirilecek faaliyetin niteliği.
- Teknoloji çıktılarının beklenen kullanımı veya bu çıktılara ne ölçüde güvenileceği.
- Denetçinin teknolojiyi ve teknolojinin hedeflenen amaca uygunluğunu anlama, kullanma ve açıklama kabiliyetine sahip olup olmadığı ya da bu kabiliyete sahip bir uzmana erişimi olup olmadığı.
- Kullanılan teknolojinin, hedeflenen amaç için uygun bir şekilde test edilip edilmediği ve değerlendirilip değerlendirilmediği.
- Teknolojiye ilişkin önceki deneyimler ve teknolojinin belirli amaçlar için kullanımının genel kabul görüp görmediği.
- Denetim şirketinin teknolojinin tasarımı, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi üzerindeki gözetimi.
- Kullanıcının teknolojiye erişim konusunda yetkilendirilmesi ve bu kullanımın gözetimine yönelik prosedürler dâhil olmak üzere, teknolojinin kullanımına ilişkin kontroller.
- Veriler ve ilgili her türlü karar ile teknolojinin kullanılması sırasında kişiler tarafından alınan kararlar dâhil olmak üzere, teknolojiye ilişkin girdilerin uygunluğu.

Diğer Hususlar

320.12 U1 Denetçinin, uzman çalışmalarını ya da teknoloji çıktılarını kullanmayı düşünmesi durumunda, söz konusu denetçinin denetim şirketi içinde, bu tür bir kullanımın uygun olup olmadığını belirlemek için gerekli faktörlerle ilgili bilgi edinebilecek bir pozisyonda olup olmadığı göz önünde bulundurulur.

...

BÖLÜM 360

MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ

...

A360.26 Denetçinin, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi hâlinde, bu

bildirim Etik Kuralların A114.3 paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir. Böyle bir bildirimde bulunurken denetçi, beyan ve iddiaları konusunda iyi niyetli ve dikkatli davranır. Konuya ilişkin bildirimde bulunmadan önce denetçi, bu niyeti konusunda müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

Muhtemel İhlal

A360.27 İstisnai durumlarda denetçi; yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya büyük zarar verebilecek -muhtemel bir mevzuat ihlalinin oluşacağına inanmasını gerektiren sebeplerin olduğu- mevcut ya da gerçekleştirilmesi düşünülen davranışların farkına varabilir. Konuyu ilk olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmenin uygun olup olmayacağını değerlendiren denetçi, mesleki muhakemede bulunur ve muhtemel bir ihlali önlemek veya sonuçlarını hafifletmek için konuyu derhâl yetkili bir kuruma bildirip bildirmeyeceğine karar verir. Bildirimin yapılması durumunda, bu bildirim Etik Kuralların A114.3 paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

...

A360.37 Denetçinin, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi hâlinde, bu bildirim Etik Kuralların A114.3 paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir. Böyle bir bildirimde bulunurken denetçi, beyan ve iddiaları konusunda iyi niyetli ve dikkatli davranır. Konuya ilişkin bildirimde bulunmadan önce denetçi, bu niyeti konusunda müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

Muhtemel İhlal

A360.38 İstisnai durumlarda denetçi; yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya büyük zarar verebilecek -muhtemel bir mevzuat ihlalinin oluşacağına inanmasını gerektiren sebeplerin olduğu- mevcut ya da gerçekleştirilmesi düşünülen davranışların farkına varabilir. Konuyu ilk olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmenin uygun olup olmayacağını değerlendiren denetçi, mesleki muhakemede bulunur ve muhtemel bir mevzuat ihlalinin önlemek veya sonuçlarını hafifletmek için konuyu derhâl yetkili bir kuruma bildirip bildirmeyeceğine karar verir. Bildirimin yapılması durumunda, bu bildirim Etik Kuralların A114.3 paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI (KISIM 4A VE 4B)

KISIM 4A – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK

BÖLÜM 400

BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

...

Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması

A400.20 Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisi adına yönetim sorumluluğu üstlenmez.

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

400.20 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisi adına yönetim sorumluluklarını üstlendiğinde kendi kendini denetleme, kişisel çıkar ve yakınlık tehditleri ortaya çıkar. Bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinden taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

400.20 U3 Bir faaliyetin yönetim sorumluluğunda olup olmadığı kararı, içinde bulunan şartlara bağlıdır ve mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir. Aşağıdakiler, yönetim sorumluluğunda olduğu kabul edilecek faaliyetler arasındadır:

- Politikaları ve stratejik gidişatı belirlemek.
- Çalışanları işe almak veya işten çıkarmak.
- Çalışanların işletme adına yaptığı çalışmalarla ilgili faaliyetleri için sorumluluk almak ve bunları yönlendirmek.
- İşlemleri onaylamak.
- Banka hesaplarını veya yatırımları yönetmek veya kontrol etmek.
- Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ya da üçüncü tarafların önerilerinden hangilerinin uygulanacağına karar vermek.
- Yönetim adına üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapmak.
- Aşağıdakilerle ilişkin sorumluluk almak:
 - Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumu.
 - İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi veya sürdürülmesi.

400.20 U4 A400.21 paragrafına uygunluk sağlamak şartıyla, bir denetim müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yercine getirme konusunda yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez. Denetim müşterisine öneri ve tavsiyede bulunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir ve Bölüm 600'de ele alınmaktadır.

A400.21 Denetim şirketi, bir denetim müşterisine mesleki bir faaliyet sunarken, müşteri yönetiminin, uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığı ve yargılara vardığı konusunda ikna olur. Bu durum, aşağıdakilerden emin olmayı içerir:

(a) Müşteri yönetiminin; faaliyetlerin 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) Faaliyetlerin amaçlarını, niteliğini ve sonuçlarını ve

(ii) Müşterinin ve denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin sorumluluklarını ayrı ayrı,

anlayabilecek bir kişi olacaktır. Ancak, söz konusu kişinin faaliyetleri gerçekleştirme veya yeniden uygulama uzmanlığına sahip olması gerekmez.

(b) Müşteri yönetiminin; faaliyetlerin gözetimini gerçekleştirdiği ve müşterinin amacı açısından yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının yeterliğini değerlendirdiği ve

(c) Müşteri yönetiminin; ilgili faaliyetlerin sonuçlarından kaynaklanan atılacak adımlar için sorumluluğu kabul ettiği.

400.21 U1 Bir denetim müşterisine mesleki bir hizmet sunulurken teknoloji kullanıldığında, A400.20 ve A400.21 paragraflarında yer alan hükümler, teknolojinin söz konusu kullanımının niteliğine veya kapsamına bakılmaksızın uygulanır.

BÖLÜM 405

TOPLULUK DENETİMLERİ

...

A405.17 A405.16 paragrafının bir istisnası olarak, topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketi, topluluk denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla, teklif edilen güvence dışı hizmet hakkında iletişim kurmadan veya A600.22 ilâ A600.25 paragraflarında belirtildiği üzere, bu hizmetin verilmesi konusunda onların mutabakatını almadan, bir birim denetim müşterisine Bölüm 600 uyarınca yasaklanmayan bir güvence dışı hizmet sunabilir.

...

405.21 U2 A600.26 ve 600.26 U1 paragrafları, topluluk denetim müşterisinin daha sonra KAYİK hâline geldiği durumlarda, birim denetim şirketi tarafından birim denetim müşterisine hâlihazırda veya daha önce sunulan güvence dışı bir hizmetle ilgili durumlarda uygulanır.

...

BÖLÜM 520

İŞ İLİŞKİLERİ

...

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

- Müşteriyle 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.
- Denetim şirketine veya denetim ağına dâhil bir şirkete ait bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünü; müşterinin bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünüyle birleştirmeye ve her iki taraf için bu paketin pazarlamasını yapmaya yönelik anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
- Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, müşteriye ait ürün veya hizmetlerin satışını, yeniden satışını, dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği veya müşterinin denetim şirketine veya denetim ağına dâhil bir şirkete ait ürün veya hizmetlerin satışını, yeniden satışını, dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
- Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, müşteriyle ortaklaşa ürün ya da çözüm geliştirdiği ve taraflardan biri veya her ikisinin üçüncü taraflara söz konusu ürün veya çözümlerin satışını veya lisanslamasını yapabileceği anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.

520.3. U3 Durum ve gerçeklere bağlı olarak yakın bir iş ilişkisi oluşturabilecek durumlara örnek olarak; denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, müşteriye ürün ya da çözümlerin lisansını verdiği veya müşteriden ürün ya da çözümlerin lisansını aldığı anlaşmalar/düzenlemeler verilebilir.

...

Mal veya Hizmet Satın Alımları

520.6 U1 Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından teknoloji lisansı dâhil, mal ve hizmetlerin bir denetim müşterisinden satın alınması, söz konusu işlemin olağan

iş akışında ve piyasa şartlarında yapılması durumunda, genelde bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz. Ancak bu tür işlemler kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek nitelikte veya boyutta olabilir.

...

Teknolojinin Sağlanması, Satılması, Yeniden Satılması veya Lisanslanması

520.7 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin,

- (a) Bir denetim müşterisine veya
- (b) Denetim müşterilerine söz konusu teknolojiyi kullanarak hizmet sunan bir işletmeye

teknoloji sağlaması, satması, yeniden satması veya lisanslaması hâlinde, durum ve gerçeklere bağlı olarak, Bölüm 600'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

BÖLÜM 600

DENETİM MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI

...

600.6 Bu bölümde yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin;

- (a) Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmak için teknolojiyi kullanması veya
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket tarafından güvence dışı bir hizmetin sunulmasıyla sonuçlanan teknolojiyi, aşağıdakilere sağlaması, satması, yeniden satması veya lisanslaması;
 - (i) Bir denetim müşterisine veya
 - (ii) Denetim müşterilerine söz konusu teknolojiyi kullanarak hizmet sunan bir işletmeye

durumunda uygulanır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Mevzuatta Yer Alan Hükümler

600.7 U1 A100.6-100.7 U1 paragrafları Etik Kurallara uyuma ilişkin ana hükümler ile açıklayıcı hükümler içerir. Ülke mevzuatında denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili bu bölümden farklı veya daha kapsamlı hükümlerin bulunması durumunda, bu tür hükümlerin geçerli olduğu güvence

dışı hizmetler sunan denetim şirketlerinin bu farklılıklardan haberdar olması ve daha kısıtlayıcı hükümlere uyması gerekir.

Güvence Dışı Bir Hizmet Sunumunda Yönetim Sorumluluğunun Üstlenilmesi Riski

600.8 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; A400.21 paragrafındaki hükümlere uyulduğundan emin olmadığı müddetçe, denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunduğunda yönetim sorumluluğunu üstleneceğine dair risk bulunmaktadır.

Güvence Dışı Hizmet Sunumu İşinin Kabul Edilmesi

A600.9 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmaktan dolayı ortaya çıkabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidi belirlemek, değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygular.

Tehditlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Tüm Denetim Müşterileri

600.10 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmasıyla ortaya çıkabilecek tehdit sınıflarının tanımı, 120.6 U3 paragrafında düzenlenmektedir.

600.10 U2 Denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunmaktan dolayı oluşabilecek farklı tehditlerin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve hedeflenen amacı.
- Personelin katılımı ve bulunacakları yerler gibi, hizmetin sunulacağı biçim.
- Hizmetin hangi sıklıkta sunulacağı dâhil olmak üzere, müşterinin hizmete olan bağımlılığı.
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Müşterinin KAYİK olup olmadığı.
- Müşteri yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.
- Müşterinin, önemli muhakeme konularını belirleme düzeyi. (Bkz.: A400.20-A400.21 paragrafları)
- Hizmetin çıktısının, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda yansıtılan hususları veya muhasebe kayıtlarını etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
 - Hizmetin çıktısının finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.

- Finansal tablolarda yansıtılan söz konusu hususlar için uygun tutar veya işlemlerin belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
- Hizmetin; müşteriye ilişkin aşağıdaki hususların önemli bir bölümüne tekabül eden bilgileri oluşturan -varsa- sistemler üzerindeki etkisinin niteliği ve boyutu:
 - Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar veya muhasebe kayıtları.
 - Finansal raporlama üzerindeki iç kontroller.
- Denetimin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili ücret.

600.10 U3 601–610 uncu alt bölümler, söz konusu bölümlerde düzenlenen güvence dışı hizmetlerin sunulması sonucunda oluşan bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ilave faktörlere ilişkin örnekler içerir.

Finansal Tablolara İlişkin Önemlilik

600.11 U1 Önemlilik; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulması nedeniyle oluşan tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili bir faktördür. 601–610 uncu alt bölümler, bir denetim müşterisinin finansal tablolarına ilişkin önemliliğe atf yapmaktadır. Önemlilik kavramı, bağımsız denetimle ilgili olarak BDS 320 *Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik*'te ve sınırlı bağımsız denetimle ilgili olarak SBDS 2400 *Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi*'nde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakemede bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin faktörlerden etkilenir. Ayrıca, kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarına ilişkin algılarından da etkilenir.

600.11 U2 Etik Kuralların denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasını açıkça yasakladığı durumlarda, güvence dışı hizmetin çıktısının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerindeki sonuçlarının önemliliğine bakılmaksızın, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin söz konusu hizmeti sunmasına izin verilmez.

Öneri ve tavsiyelerde bulunulması

600.12 U1 Öneri ve tavsiyelerde bulunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Öneri ve tavsiyelerde bulunulmasının kendi kendini denetleme tehdidi oluşturup oluşturmadığı, A600.15 paragrafında yer alan belirlemenin yapılmasını içerir. Denetim müşterisinin KAYİK olmadığı ve kendi kendini denetleme tehdidinin belirlendiği durumda, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygulamak zorundadır. Denetim müşterisinin KAYİK olduğu durumda A600.17 ve A600.18 paragrafları geçerli olacaktır.

Aynı denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunulması

A600.13 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunması durumunda, denetim şirketi her bir tehdidin ayrı ayrı oluşturacağı tehditlere ilave olarak bu tür hizmetlerin birlikte yapacağı etkinin bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturup oluşturmadığını veya bağımsızlığa yönelik tehditleri etkileyip etkilemediğini değerlendirir.

600.13 U1 600.10 U2 paragrafına ilave olarak, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunulması sonucu bağımsızlığa yönelik oluşan tehdit düzeyine ilişkin denetim şirketinin yapacağı değerlendirmeye ilgili faktörler aşağıdakileri içerebilir:

- Birden fazla hizmetin sunulması sonucu oluşan birleşik etki, ayrı ayrı değerlendirilen her bir hizmetin oluşturduğu tehdit düzeyini artırır.
- Birden fazla hizmetin sunulması sonucu oluşan birleşik etki, denetim müşterisiyle olan genel ilişkiden kaynaklanan herhangi bir tehdidin düzeyini artırır.

Kendi kendini denetleme tehditleri

600.14 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunduğunda, denetim şirketinin, kendisinin veya denetim ağının çalışmalarını denetleme riski bulunabilir ve bu durum kendi kendini denetleme tehdidine yol açabilir. Kendi kendini denetleme tehdidi; denetim ekibinin, denetimin bir parçasını oluşturan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanacağı güvence dışı bir hizmetin parçası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içindeki bir kişi tarafından önceden gerçekleştirilen bir faaliyetin veya varılan bir yargının sonuçlarını uygun şekilde değerlendirmeyecek olması tehdididir.

A600.15 Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmadan önce denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdakilerle ilişkin bir riskin olup olmadığını değerlendirmek suretiyle söz konusu hizmeti sunmanın kendi kendini denetleme tehdidi oluşturup oluşturmayacağını belirler:

- (a) Hizmetin sonuçları; muhasebe kayıtları, finansal raporlama üzerindeki iç kontroller veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların bir parçasını oluşturacak veya bunları etkileyecektir ve
- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimi sırasında denetim ekibi; hizmetin sunumu esnasında denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin vardığı yargıları veya yürüttüğü faaliyetleri değerlendirecek ya da bunlara güvencecektir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

600.16 U1 Denetim müşterisi KAYİK olduğunda, paydaşlar denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentilerini artırırlar. Artan bu beklentiler, KAYİK

olan bir denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin değerlendirilmesinde kullanılan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testiyle” ilgilidir.

600.16 U2 KAYİK olan bir denetim müşterisine güvence dışı bir hizmetin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturduğunda, söz konusu tehdit ortadan kaldırılamaz ve bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler uygulanamaz.

Kendi kendini denetleme tehditleri

A600.17 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; güvence dışı bir hizmetin sunulması denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimiyle ilgili kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek ise, KAYİK olan bir denetim müşterisine söz konusu hizmeti sunamaz (Bkz.: 600.14 U1 ve A600.15 paragrafları).

Öneri ve tavsiyelerde bulunulması

A600.18 A600.17 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki şartları sağlamak koşuluyla, KAYİK olan bir denetim müşterisine denetim sırasında ortaya çıkan bilgi ve konularla ilgili olarak öneri ve tavsiyelerde bulunabilir:

- (a) Yönetim sorumluluğu üstlenmemek (Bkz.: A400.20 ve A400.21 paragrafları) ve
- (b) Söz konusu tavsiyenin verilmesinden dolayı oluşan -kendi kendini denetleme tehditleri dışında kalan- bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına ilişkin kavramsal çerçeveyi uygulamak.

600.18 U1 Denetim süreci içerisinde ortaya çıkan bilgi ve hususlarla ilgili verilebilecek öneri ve tavsiyelere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Muhasebe ve finansal raporlama standartları ve politikaları ile finansal tablo açıklama yükümlülüklerine ilişkin tavsiyede bulunulması.
- Finansal kontrollerin ve muhasebe kontrollerinin uygunluğu ile finansal tablolarda beyan edilen tutarların tespit edilmesi sırasında uygulanan yöntemlerin uygunluğuna ilişkin tavsiyede bulunulması.
- Denetim bulgularından kaynaklı olarak yevmiye kayıtlarının düzeltilmesinin önerilmesi.
- Finansal raporlama ve süreçler üzerindeki iç kontrollere ilişkin bulguların müzakere edilmesi ve iyileştirme önerilerinde bulunulması.
- Hesap mutabakatına ilişkin sorunların nasıl çözüleceğinin müzakere edilmesi.
- Topluluğa ilişkin muhasebe politikalarına uyum konusunda tavsiyede bulunulması.

Tehditlerin Ele Alınması

Tüm Denetim Müşterileri

600.19 U1 A120.10-120.10 U2 paragrafları; önlemlerin tanımı da dâhil olmak üzere, bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınmasıyla ilgili bir ana hüküm ve açıklayıcı hüküm içermektedir.

600.19 U2 Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunumu veya birden fazla hizmet sunumu nedeniyle ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditler, denetim işinin ve hizmetin içinde bulunduğu durum ve gerçeklere bağlı olarak değişir. Bu tür tehditler, önlemlerin uygulanması veya öngörülen hizmetin kapsamının değiştirilmesi suretiyle ele alınabilir.

600.19 U3 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak.
- Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.
- Yetkili bir kurumdan hizmetin çıkışına ilişkin ön izin alınması (örneğin, vergi idaresinden).

600.19 U4 Denetim müşterisine sunulan güvence dışı bir hizmet nedeniyle oluşan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlem bulunmayabilir. Böyle bir durumda kavramsal çerçevenin uygulanması denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılar:

- (a) Tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak amacıyla öngörülen hizmetin kapsamını değiştirmek,
- (b) Ortadan kaldırılamayan veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen hizmeti reddetmek veya sonlandırmak veya
- (c) Denetim işini sonlandırmak.

Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Olarak Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Tüm Denetim Müşterileri

600.20 U1 400.40 U1 ve 400.40 U2 paragrafları; denetim şirketinin, güvence dışı hizmetlerin sunulmasına ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimle ilgilidir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

600.21 U1 A600.22 ilâ A600.24 paragrafları; denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket KAYİK'in de bir parçasını oluşturduğu kurumsal yapı içindeki işletmelerle -denetim şirketinin KAYİK'le olan bağımsızlığına yönelik tehdit oluşturabilecek- güvence dışı bir hizmet sağlamadan önce, denetim şirketinin

KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlarla iletişim kurmasını zorunlu kılar. Söz konusu iletişimin amacı, KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanların KAYİK'in finansal tablolarına yönelik bağımsız denetimi yürüten denetim şirketinin bağımsızlığına ilişkin etkin bir gözetim yapmalarını sağlamaktır.

600.21 U2 Bu tür yükümlülüklerle uyumu kolaylaştırmak için denetim şirketi, KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlarla, ne zaman ve kiminle iletişim kurulacağını ele alan bir süreç üzerinde mutabık kalabilir. Bu tür bir süreç;

- Bireysel bir sözleşme bazında, genel bir politika kapsamında veya mutabık kalınan diğer herhangi bir esasa dayanarak yapılabilecek öngörülen bir güvence dışı hizmet hakkında bilgi sağlanmasına yönelik prosedür oluşturabilir.
- Kurumsal yapı içindeki diğer KAYİK'leri içerebilen sürecin uygulanacağı işletmeleri belirleyebilir.
- A600.22 paragrafında tanımlanan işletmelere, üst yönetimden sorumlu olanların özel onayı olmaksızın sunulabilecek her türlü hizmeti -üst yönetimden sorumlu olanların, bu tür hizmetlerin bu bölüm kapsamında yasaklanmadığına ve denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik tehdit oluşturmayacaklarına veya herhangi bir tehdit oluşması durumunda bu tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olacağına ilişkin genel bir politika üzerinde mutabık kalmaları hâlinde- belirleyebilir.
- Aynı kurumsal yapı içindeki birden çok KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanların, hizmetleri onaylama yetkisinin tahsisine nasıl karar verdiklerini belirleyebilir.
- Üst yönetimden sorumlu olanların önerilen bir hizmetin denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını değerlendirmesi için gereken bilgilerin sağlanmasının, mesleki standartlar veya diğer mevzuat tarafından yasaklandığı veya sınırlandırıldığı ya da hassas veya gizli bilgilerin ifşasıyla sonuçlanabileceği durumlarda izlenecek bir prosedür oluşturabilir.
- Süreç tarafından ele alınmamış herhangi bir sorunun nasıl çözülebileceğini belirtebilir.

A600.22 Bir KAYİK'in finansal tablolarının denetimini yürüten bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket;

- (A) Söz konusu KAYİK'e;
- (B) Söz konusu KAYİK'i doğrudan veya dolaylı olarak kontrol eden herhangi bir işletmeye veya
- (C) Söz konusu KAYİK tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edilen herhangi bir işletmeye,

güvence dışı hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, denetim şirketi,

üst yönetimden sorumlu olanlarla mutabık kalınan bir süreç oluştururken hâlihazırda belirtilmediği sürece;

- (a) Denetim şirketinin; hizmetin sunulmasının,
- (i) Yasaklanmadığına ve
- (ii) KAYİK'in denetçisi olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağına veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğunu veya değilse, ortadan kaldırılacağına veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine,

karar verdiği konusunda KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanları bilgilendirir ve

- (b) KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara, hizmet sunumunun denetim şirketinin bağımsızlığı üzerindeki etkisi hakkında bilgiye dayalı bir değerlendirme yapmalarını sağlayacak bilgileri sağlar.

600.22 U1 Belirli bir güvence dışı hizmetle ilgili olarak KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara sağlanabilecek bilgilere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sunulacak hizmetin niteliği ve kapsamı.
- Teklif edilen ücretin dayanağı ve tutarı.
- Denetim şirketinin teklif edilen hizmetin sunulmasıyla oluşabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdit belirlemesi durumunda; denetim şirketinin tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğuna dair değerlendirmesinin dayanağı veya kabul edilebilir bir düzeyde değilse, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin bağımsızlığa yönelik tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için atacağı adımlar.
- Birden fazla hizmetin sunulması sonucu oluşan birleşik etkinin, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmadığı veya önceden belirlenmiş tehditlerin düzeyini değiştirip değiştirmediği.

A600.23 KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlar, üst yönetimden sorumlu olanlarla mutabakata varılan bir süreç kapsamında veya belirli bir hizmetle ilgili olarak aşağıdakiler konusunda anlaşmaya varmadıkça, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, A600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletmelerden herhangi birine güvence dışı hizmet sunamaz:

- (a) Söz konusu hizmet sunumunun KAYİK'in denetçisi olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağına veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğuna ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine ilişkin denetim şirketinin vardığı sonuç ve

(b) Söz konusu hizmetin sunumu.

A600.24

A600.22 ve A600.23 paragraflarının bir istisnası olarak, denetim şirketinin mesleki standartlar veya diğer mevzuat tarafından öngörülen güvence dışı hizmetle ilgili KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara bilgi sağlaması yasaklandığı bir durumda veya söz konusu bilginin sağlanmasının hassas veya gizli bilgilerin ifşasıyla sonuçlanabileceği durumda, denetim şirketi aşağıdakilerin gerçekleşmesi kaydıyla öngörülen hizmeti sunabilir:

- (a) Denetim şirketi, yasal veya mesleki yükümlülüklerini ihlal etmeden, mümkün olduğunca bu tür bilgileri sağlar,
- (b) Denetim şirketi KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanları; hizmet sunumunun, KAYİK'e ilişkin olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağı veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceği konusunda bilgilendirir ve
- (c) Üst yönetimden sorumlu olanlar denetim şirketinin (b) bendinde vardığı sonuca katılmaktadır.

A600.25

KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar veya öngörülen hizmetin alıcısı olan A600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletme tarafından gündeme getirilen tüm hususları dikkate alan denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, güvence dışı hizmeti reddeder veya denetim şirketi aşağıdakilerin varlığı durumunda denetim sözleşmesini sonlandırır:

- (a) Bu tür bir durum, üst yönetimden sorumlu olanlarla önceden kararlaştırılan bir süreçte ele alınmadıkça, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil olan şirketin, KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara herhangi bir bilgi sağlamasına izin verilmemektedir veya
- (b) KAYİK olan denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar; hizmet sunumunun müşteriye ilişkin olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağı veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine dair denetim şirketinin vardığı sonuca katılmamaktadır.

Sonradan KAYİK Olan Denetim Müşterisi

A600.26

Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından -hâlihazırda veya daha önceden- bir denetim müşterisine sunulan güvence dışı hizmet, müşteri KAYİK hâline geldiğinde, bağımsızlıktan taviz verilmesine yol açar:

- (a) Daha önceden verilmiş güvence dışı hizmetin, KAYİK niteliğini haiz olmayan denetim müşterileriyle ilgili bu bölümdeki hükümlere uygun olması,

- (b) Hâlen devam etmekte olan ve KAYİK olan denetim müşterileri için bu bölümde izin verilmeyen güvence dışı hizmetlerin, müşteri KAYİK hâline gelmeden önce veya mümkün değilse geldikten sonra olabilecek en kısa sürede sonlandırılması ve
- (c) Denetim şirketi ve KAYİK hâline gelen müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanlar, bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditleri ele almak amacıyla mutabık kalır ve adım atarlar.

600.26 U1

Denetim şirketinin denetim müşterisine tavsiye edebileceği atılacak adımlara örnek olarak, aşağıdakileri gerçekleştirmek üzere başka bir denetim şirketiyle çalışmak verilebilir:

- Etkilenen denetim çalışmasını gerektiği ölçüde yeniden gerçekleştirmek veya gözden geçirmek.
- Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmek veya güvence dışı hizmeti, diğer denetim şirketinin hizmetin sorumluluğunu üstlenebilmesi için gerekli olduğu ölçüde yeniden gerçekleştirmek.

Belirli İlişkili İşletmelere İlişkin Değerlendirmeler

A600.27

Bu bölümde, denetim şirketlerini ve denetim ağına dâhil şirketleri, denetim müşterilerine belirli güvence dışı hizmetleri sunmaktan alıkoyan ana hükümler yer almaktadır. Söz konusu hükümlerin ve A400.20 paragrafında yer alan hükmün bir istisnası olarak, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, finansal tabloları hakkında görüş bildireceği denetim müşterisinin aşağıda yer alan ilişkili işletmelerinin yönetim sorumluluklarını üstlenebilir veya bunlara - normal koşullarda yasaklanacak - belirli güvence dışı hizmetleri sunabilir:

- (a) Müşteri üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip bir işletme,
- (b) Denetim müşterisi üzerinde önemli etkiye sahip ve denetim müşterisi üzerindeki çıkarının önemli bir düzeyde olması dolayısıyla, denetim müşterisi üzerinde doğrudan finansal çıkarı bulunan ancak denetim müşterisi olmayan bir işletme veya
- (c) Denetim müşterisi ile ortak kontrol altında bulunan bir işletme.

Aşağıda yer alan şartların sağlanması hâlinde yukarıdaki durum geçerlidir:

- (i) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ilişkili işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildirmez,
- (ii) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hakkında görüş bildireceği finansal tabloların sahibi işletme için doğrudan veya dolaylı olarak bir yönetim sorumluluğu üstlenmez,
- (iii) Hizmetler kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaz ve
- (iv) Denetim şirketi, bu tür hizmetlerin sunulması sonucu oluşan ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan diğer tehditleri ele alır.

Belgelendirme

600.28 U1 A400.60 ve 400.60 U1 paragrafları uyarınca bu bölüme uygunluk sağlamakla ilgili olarak denetim şirketinin vardığı sonuçların belgelendirilmesi aşağıdakileri içerebilir:

- Denetim şirketinin; sunulacak güvence dışı hizmetin niteliği ile hizmetin denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileyip etkilemeyeceği ve nasıl etkileyeceğine ilişkin anlayışının temel unsurları.
- Hizmetin sonuçlarının denetim prosedürlerine tabi olup olmayacağı da dâhil olmak üzere, denetim müşterisine hizmet sunulması sonucu oluşan bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidin niteliği.
- Yönetimin; öngörülen güvence dışı hizmetin sunulmasına ve gözetimine dâhil olma düzeyi.
- Bağımsızlığa yönelik bir tehdidi ele almak için uygulanan herhangi bir önlem veya atılan diğer adımlar.
- Denetim şirketinin hizmetin yasaklanmadığına ve bağımsızlığa yönelik belirlenmiş herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğuna ilişkin verdiği kararın gerekçesi.
- A600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletmeler için öngörülen bir güvence dışı hizmetin sunulmasıyla ilgili olarak, A600.22 ile A600.24 paragraflarına uygunluk sağlamak amacıyla atılan adımlar.

ALT BÖLÜM 601 – MUHASEBE VE DEFTER TUTMA HİZMETLERİ

Giriş

601.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

...

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

...

601.5 U2 Muhasebe ve defter tutma hizmetleri manuel veya otomatik olabilir. Otomatik bir hizmetin rutin veya mekanik olup olmadığı belirlenirken dikkate alınacak faktörler arasında; teknoloji tarafından gerçekleştirilen faaliyetler ve teknolojinin çıktıları ile teknolojinin, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin uzmanlığına ya da muhakemesine dayanan veya bunları gerektiren otomatik bir hizmet sağlayıp sağlamadığı yer alır.

601.5 U3 Rutin veya mekanik sayılabilecek manuel ya da otomatik hizmetlere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Müşterinin onay vermesi ve ödemesi için müşteri tarafından oluşturulan verilere dayanarak bordro hesaplarının ve raporlarının hazırlanması.
- Müşterinin uygun hesap sınıflandırmasını belirlediği veya onayladığı, elektrik/su faturası gibi kaynak dokümanlardan ve verilerden tutarların kolayca belirlenebildiği yinelenen işlemlerin kaydedilmesi.
- Müşterinin ilgili muhasebe politikasına karar verdiği, faydalı ömür ve kalıntı değer tahminlerini yaptığı durumlarda duran varlıklar için amortismanların hesaplanması.
- Müşteri tarafından kodlanan işlemlerin defteri kebirc kaydedilmesi.
- Müşteri tarafından onaylanmış kayıtların mizana kaydedilmesi.
- Müşteri tarafından onaylanmış mizandaki bilgilere dayanarak finansal tabloların hazırlanması ve müşteri tarafından onaylanmış kayıtlara dayanarak ilgili dipnotların hazırlanması.

Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; hizmetle ve A601.5(b) paragrafındaki hükümlerle bağlantılı olarak yönetim sorumluluğu üstlenmemeyi sağlamak amacıyla A400.21 paragrafındaki hükümlere uymak şartıyla KAYİK olmayan denetim müşterilerine bu tür hizmetleri sunabilir.

601.5 U4

KAYİK olmayan bir denetim müşterisine rutin veya mekanik nitelikteki muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak.
- Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.

...

ALT BÖLÜM 602 – İDARİ HİZMETLER

Giriş

602.1

Bu alt bölümde yer alan belirli uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri de idari hizmetlerin sunulmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

...

ALT BÖLÜM 603 – DEĞERLEME HİZMETLERİ

Giriş

603.1 Bu alt bölümde yer alan belli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri de bir denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

...

A603.5 Değerleme hizmetinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket KAYİK olan bir denetim müşterisine söz konusu değerlendirme hizmetini sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

...

ALT BÖLÜM 604 – VERGİ HİZMETLERİ

Giriş

604.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine vergi hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

...

A604.10 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan denetim müşterisi adına, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini (veya varlıklarını) hesaplayamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

...

ALT BÖLÜM 605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ

Giriş

...

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A605.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, iç denetim hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları).

...

ALT BÖLÜM 606 – BİLGİ TEKNOLOJİSİ SİSTEMLERİ HİZMETLERİ

Giriş

606.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine bilgi teknolojisi (BT) sistemleri hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

606.2 U1 BT sistemleriyle ilgili hizmetler, aşağıdakileri içeren geniş bir hizmet yelpazesini kapsar:

- Donanım veya yazılım BT sistemlerinin tasarlanması ya da geliştirilmesi.
- Kurulum, yapılandırma, arayüz oluşturma veya özelleştirme dâhil olmak üzere, BT sistemlerinin uygulanması.
- BT sistemlerinin işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi.
- Verilerin toplanması veya saklanması ya da verilerin barındırılmasının (doğrudan veya dolaylı olarak) yönetilmesi.

606.2 U2 BT sistemleri;

- (a) Kaynak verileri toplayabilir,
- (b) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün bir parçasını oluşturabilir veya
- (c) İlgili açıklamalar dâhil, muhasebe kayıtlarını veya finansal tabloları etkileyen bilgileri üretebilir.

Ancak BT sistemleri, denetim müşterisinin muhasebe kayıtlarıyla veya finansal raporlamaya ya da finansal tablolar üzerindeki iç kontrolle ilgili olmayan hususları da içerebilir.

BT Sistemlerine İlişkin Bir Hizmet Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski

A606.3 A400.20 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoymaz. Denetim müşterisine BT sistemleri hizmeti sunarken, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket aşağıdaki şartların karşılandığı konusunda ikna olur:

- (a) Müşterinin, iç kontrol sistemini oluşturma ve izleme sorumluluğunu kabul etmesi,
- (b) Müşterinin, tercihen kıdemli yöneticilerden yetkin bir kişi (veya kişiler) aracılığıyla, BT sistemlerinin tasarımı, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesine

ilişkin olarak uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları alması,

- (c) Müşterinin, BT sisteminin tasarımı, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesinin yeterliliğini ve sonuçlarını değerlendirmesi ve
- (ç) Müşterinin, BT sisteminin işletilmesinden ve sistemin oluşturduğu ve kullandığı verilerden sorumlu olması.

606.3 U1 Yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanan BT sistemleriyle ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin, denetim müşterisi adına verileri saklaması ya da verilerin barındırılmasını (doğrudan veya dolaylı olarak) yönetmesi. Bu tür hizmetler şunları içerir:
 - Denetim müşterisinin finansal veya finansal olmayan bilgi sistemine tek erişim sahibi olarak hareket edilmesi.
 - Denetim müşterisinin veri veya kayıtlarının, söz konusu veri veya kayıtlar aksi hâlde eksik olacak şekilde muhafaza edilmesi veya saklanması.
 - Denetim müşterisinin veri veya kayıtları için iş sürekliliği ya da acil kurtarma işlevi gibi elektronik güvenlik veya yedekleme hizmetlerinin sağlanması.
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin, denetim müşterisinin BT sistemlerini, ağını veya internet sitesini işletmesi, bakımını yapması ya da izlemesi.

606.3. U2 Bir denetim sırasında veya izin verilen bir hizmetin sunulmasını sağlamak amacıyla denetim müşterisi tarafından sunulan verilerin toplanması, alınması, iletilmesi ve saklanması, yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanmaz.

...

606.4 U2 Denetim müşterisine BT sistemleri hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin belirlenmesi ve bu tür bir tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği.
- Müşterinin BT sistemlerinin niteliği ve bu sistemlerin müşterinin muhasebe kayıtlarını, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolleri veya finansal tablolarını etkileme düzeyi veya bu sistemlerin muhasebe kayıtları, finansal raporlama üzerindeki iç kontroller veya finansal tablolarla etkileşim düzeyi.
- Denetimin bir parçası olan belirli BT sistemlerine duyulan güvenin derecesi.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A606.6 paragrafı uygulanır.

606.4 U3 Denetim müşterisinin muhasebe kayıtlarının veya finansal raporlama üzerindeki iç kontrol sisteminin bir parçasını oluşturması ya da bunları etkilemesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturan BT sistemleriyle ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Siber güvenlikle ilgili olanlar dâhil olmak üzere, BT sistemlerinin tasarlanması, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi.
- Ağ ve yazılım uygulamaları dâhil olmak üzere, denetim müşterisinin BT sistemlerinin desteklenmesi.
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket tarafından geliştirilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, muhasebe veya finansal bilgi raporlama yazılımının uygulanması.

...

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A606.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, BT sistemleri hizmetinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

606.6 U1 [Silinmiştir]

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 tür denetimlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

- Bir işletmenin temel performans göstergelerine ilişkin güvence.
- Bir işletmenin mevzuata uygunluğuna 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 beyanları dâhil olmak üzere çevresel, sosyal ve yönetim açıklamaları gibi finansal olmayan bilgilerine ilişkin güvence.
- Finansal tabloların belirli unsur, hesap veya kalemlerinin bağımsız denetimi.

Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması

900.13 U4 Bir güvence denetiminde dayanak denetim konusuna ve bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiye ilişkin yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanan BT sistemleriyle ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Denetim şirketinin, dayanak denetim konusu veya denetime konu bilgiye ilişkin verileri saklaması ya da verilerin barındırılması (doğrudan veya dolaylı olarak) yönetmesi. Bu tür hizmetler şunları içerir:
 - Dayanak denetim konusu veya denetime konu bilgiye ilişkin veri ya da kayıtlara tek erişim sahibi olarak hareket edilmesi.
 - Güvence müşterisinin veri veya kayıtlarının, söz konusu veri veya kayıtlar aksi hâlde eksik olacak şekilde muhafaza edilmesi ya da saklanması.
 - Güvence müşterisinin dayanak denetim konusuna veya denetime konu bilgiye ilişkin veri veya kayıtları için iş sürekliliği ya da acil kurtarma işlevi gibi elektronik güvenlik veya yedekleme hizmetlerinin sağlanması.
- Denetim şirketinin, güvence müşterisinin dayanak denetim konusu veya denetime konu bilgiye ilişkin BT sistemlerini, ağını veya internet sitesini işletmesi, bakımını yapması ya da izlemesi.

900.13 U5 Bir güvence denetimi sırasında veya izin verilen bir güvence dışı hizmetin sunulmasını sağlamak amacıyla güvence müşterisi tarafından sunulan verilerin toplanması, alınması, iletilmesi ve saklanması, yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanmaz.

900.13 U6 A900.14 paragrafına uygunluk sağlamak şartıyla, bir güvence müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması, bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez.

900.14 U1 Bir güvence müşterisine mesleki bir faaliyet sunulurken teknoloji kullanıldığında, A900.13 ve A900.14 paragraflarında yer alan hükümler, teknolojinin söz konusu kullanımının niteliğine veya kapsamına bakılmaksızın uygulanır.

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

900.15 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 faktörler 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

A900.16 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.

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

İlişkili İşletmeler

A900.17 Güvence müşterisinin ilişkili işletmesini ilgilendiren bir ilişki veya durum, denetim şirketinin müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle bağlantılı olduğunu biliyorsa veya bu duruma inanmak için bir sebebi varsa bağımsızlığa yönelik tehditleri tanımlarken, değerlendirirken ve ele alırken güvence ekibi söz konusu ilişkili işletmeyi de dâhil eder.

[900.18 – 900.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

BÖLÜM 920

İŞ İLİŞKİLERİ

...

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

- Güvence müşterisiyle 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.
- Denetim şirketine ait bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünü; müşterinin bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünüyle birleştirmeye ve her iki taraf için bu paketin pazarlamasını yapmaya yönelik anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
- Denetim şirketinin, müşteriye ait ürün veya hizmetlerin satışını, yeniden satışını, dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği veya müşterinin denetim şirketine ait ürün veya hizmetlerin satışını, yeniden satışını, dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
- Denetim şirketinin, müşteriyle ortaklaşa ürün ya da çözüm geliştirdiği ve taraflardan biri veya her ikisinin söz konusu ürün veya çözümlerin üçüncü taraflara satışını veya lisanslamasını yapabileceği anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.

920.3. U3 Durum ve gerçeklere bağlı olarak yakın bir iş ilişkisi oluşturabilecek hususlara örnek olarak; denetim şirketinin, güvence müşterisine ürün ya da çözümlerin lisansını verdiği veya güvence müşterisinden ürün ya da çözümlerin lisansını aldığı anlaşmalar/düzenlemeler verilebilir.

...

Mal veya Hizmet Satın Alımları

920.5 U1 Denetim şirketi veya güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyelerinden herhangi birisi tarafından teknoloji lisansı dâhil, mal ve hizmetlerin bir güvence müşterisinden satın alınması, söz konusu işlemin olağan iş akışında ve piyasa şartlarında yapılması durumunda, genelde bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz. Ancak bu tür işlemler kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek nitelikte ve boyutta olabilir.

...

Teknolojinin Sağlanması, Satılması, Yeniden Satılması veya Lisanslanması

920.6 U1 Denetim şirketinin, aşağıdakilere teknoloji sağlanması, satması, yeniden satması veya lisanslanması hâlinde, durum ve gerçeklere bağlı olarak, Bölüm 950'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır:

- (a) Bir güvence müşterisine veya
- (b) Güvence müşterilerine söz konusu teknolojiyi kullanarak hizmet sunan bir işletmeye.

...

BÖLÜM 950

GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI

Giriş

...

950.5 Bu bölümde yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri denetim şirketine aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- (a) Denetim şirketinin güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmak için teknolojiyi kullanması veya
 - (b) Denetim şirketinin, denetim şirketi tarafından güvence dışı bir hizmetin sunulmasıyla sonuçlanan teknolojiyi;
 - (i) Bir güvence müşterisine veya
 - (ii) Güvence müşterilerine söz konusu teknolojiyi kullanarak hizmet sunan bir işletmeye
- sağlaması, satması, yeniden satması veya lisanslaması.

...

Genel

Güvence Dışı Bir Hizmet Sunumunda Yönetim Sorumluluğunun Üstlenilmesi Riski

950.6 U1 Denetim şirketi; A900.13 ve A900.14 paragraflarındaki hükümlere uyulduğundan emin olmadığı sürece denetim şirketinin, güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunduğunda dayanak denetim konusuna veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiye ilişkin yönetim sorumluluğunu üstleneceğine dair risk bulunur.

Güvence Dışı Hizmet Sunumu İşinin Kabul Edilmesi

A950.7 Denetim şirketi; güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmaktan dolayı ortaya çıkabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidi belirlemek, değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygular.

Tehditlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

950.8 U1 Denetim şirketinin güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmasıyla ortaya çıkabilecek tehdit sınıflarının tanımı, 120.6 U3 paragrafında düzenlenmektedir.

950.8 U2 Güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunmaktan dolayı oluşabilecek farklı tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve hedeflenen amacı.
- Personelin katılımı ve bulunacakları yerler gibi, hizmetin sunulacağı biçim.
- Hizmetin hangi sıklıkta sunulacağı dâhil olmak üzere, müşterinin hizmete olan bağımlılığı.
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Müşterinin KAYİK olup olmadığı.
- Müşterinin yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.
- Hizmetin çıktısının, dayanak denetim konusunu ve bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin denetime konu bilgisine yansıtılan hususları etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
 - Hizmetin çıktısının dayanak denetim konusu ve bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin denetime konu bilgisi üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
 - Güvence müşterisinin, önemli muhakeme konularını belirleme düzeyi (Bkz.: A900.13-A900.14 paragrafları).
- Güvence denetiminin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili ücret.

Güvence Müşterisinin Bilgilerine İlişkin Önemlilik

950.9 U1 Önemlilik; güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulması nedeniyle oluşan tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili bir faktördür. Bir güvence müşterisinin denetime konu bilgisiyile ilgili önemlilik kavramı, Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 *Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri*'nde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakemede bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin faktörlerden etkilenir. Ayrıca, kullanıcıların finansal veya diğer bilgi ihtiyaçlarına ilişkin algılardan da etkilenir.

Aynı Güvence Müşterisine Birden Fazla Güvence Dışı Hizmet Sunulması

950.10 U1 Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunabilir. Bu tür durumlarda, söz konusu hizmetlerin sunulması sonucu oluşan tehditlerin birlikte yapacağı etki, denetim şirketinin tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

950.11 U1 Bir doğrulama hizmetinde denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetime konu bilgi 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.
- (b) Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilginin bir bölümü ile ilgili veya bu bilgiyle ilgili bir değerlendirme gerçekleştirilmesi.
- (c) BT sistemleri veya BT kontrollerinin tasarlanması, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, sürdürülmesi, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi ve daha sonrasında, BT sistemleri veya BT kontrolleri hakkında hazırlanan bir beyan veya rapora ilişkin bir güvence denetimi üstlenilmesi.
- (ç) BT sistemlerinin tasarlanması, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, sürdürülmesi, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi ve daha sonrasında, bu tür BT sistemleri tarafından üretilen bilgilerden hazırlanan denetime konu bilgilere (örneğin, finansal olmayan bilgilerin unsurları) ilişkin bir güvence raporunun yayımlanması.

KAYİK olan güvence müşterileri

950.12 U1 Bir güvence denetimi, denetim şirketi tarafından KAYİK olan bir müşteri için yapılacaksa ve söz konusu denetimin sonuçları:

- (a) Pay sahipleri veya diğer paydaşlar dâhil olmak üzere, kamuya açıklanacaksa veya
- (b) Bir sektörün veya iş faaliyetinin işleyişinin gözetimini yapmak üzere, mevzuatla kurulmuş bir işletme veya kuruma sunulacaksa

denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentiler artar.

Söz konusu beklentilerin dikkate alınması, güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulup sunulmayacağı belirlenirken uygulanan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi”nin bir parçasını oluşturur.

950.12 U2 950.12 U1 (b) paragrafında açıklanan şartlar altında üstlenilen bir denetimle ilgili olarak kendi kendini denetleme tehdidinin mevcut olması durumunda denetim şirketi, söz konusu kendi kendini denetleme tehdidinin varlığını ve bu tehdidi ele almak için atılan adımları denetimi yaptıran tarafa veya güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara ya da bir sektör veya faaliyetin işleyişini denetlemek üzere mevzuatla kurulan ve denetim sonuçlarının sunulacağı kurum veya kuruluşa açıklamak konusunda teşvik edilir.

Tehditlerin Ele Alınması

950.13 U1 A120.10-120.10 U2 paragrafları; önlemlerin tanımı da dâhil olmak üzere, bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınmasıyla ilgili bir ana hüküm ve açıklayıcı hüküm içermektedir.

950.13 U2 Güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunumu veya birden fazla hizmet sunumu nedeniyle ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditler, güvence işinin ve hizmetin içinde bulunduğu durum ve gerçeklere bağlı olarak değişir. Bu tür tehditler, önlemlerin uygulanması veya öngörülen hizmetin kapsamını değiştirilmesi suretiyle ele alınabilir.

950.13 U3 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak.
- Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, güvence işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.

950.13 U4 Güvence müşterisine sunulan güvence dışı bir hizmet nedeniyle oluşan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlem bulunmayabilir. Böyle bir durumda kavramsal çerçevenin uygulanması denetim şirketinin aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılar:

- (a) Tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak amacıyla öngörülen hizmetin kapsamını değiştirmek,
- (b) Ortadan kaldırılamayan veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen hizmeti reddetmek veya sonlandırmak veya
- (c) Güvence işini sonlandırmak.

TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ

...	...
Gizli bilgiler	Yazılı, elektronik, görsel veya sözlü olanlar dâhil olmak üzere, herhangi bir format ya da ortamda kamuya açık olmayan her türlü bilgi, veri veya diğer materyallerdir.
...	...
Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf	<i>Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, denetçi tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafta ulaşılmaması 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>
Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi	<i>Bu terimler, A120.5 U9 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
...	...
Temel ilkeler	<i>Bu terim, 110.1 U1 paragrafında tanımlanmaktadır. Her bir temel ilke, sırasıyla aşağıdaki paragraflarda tanımlanmaktadır:</i>
	<i>Dürüstlük A111.1</i>
	<i>Tarafsızlık A112.1</i>
	<i>Mesleki yeterlik ve özen A113.1</i>
	<i>Sır saklama (gizlilik) A114.1- A114.3</i>
	<i>Mesleğe uygun davranış A115.1</i>
...	...

YÜRÜRLÜK TARİHİ

Teknoloji Projesi Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler, 31/12/2024 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Borsada İşlem Gören İşletme ve Kamu Yararını
İlgilendiren Kuruluş Tanımları Projesi Kapsamında
Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler**

Yeni eklenen paragraflar, söz konusu Standardın ana metnine teselsül ettirilerek ve ilgili atıf paragrafları da buna uygun olarak işlenecektir.

BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI (KISIM 4A VE 4B)

KISIM 4A – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK

BÖLÜM 400

BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

Giriş

Genel

...

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler)

- 400.13 Bu Kısımda yer alan ana hükümlerin ve uygulama hükümlerinin bazıları yalnızca, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) finansal tablolarının denetimine uygulanabilir. KAYİK'lerin finansal durumlarının paydaşlar üzerindeki potansiyel etkisi nedeniyle söz konusu işletmelerin finansal durumları önemli ölçüde kamu yararını yansıtır.
- 400.14 Bir işletmenin finansal durumuna ilişkin kamu yararının boyutu değerlendirilirken göz önünde bulundurulması gereken faktörler aşağıdakileri içerir:
- İşletmenin ana faaliyetinin bir parçası olarak kamuya karşı finansal yükümlülükler üstlenmesi gibi, işin veya faaliyetlerin niteliği.
 - İşletmenin, finansal yükümlülüklerini yerine getireceğine dair güven sağlamak üzere tasarlanmış düzenleyici gözetime tabi olup olmadığı.
 - İşletmenin büyüklüğü.
 - Finansal başarısızlık durumunda ne kadar kolay değiştirilebilir olduğu dâhil olmak üzere, faaliyet gösterdiği sektör açısından işletmenin önemi.
 - Yatırımcılar, müşteriler, kredi verenler ve çalışanlar dâhil olmak üzere, paydaşların sayısı ve niteliği.
 - İşletmenin finansal başarısızlığı durumunda diğer sektörler ve bir bütün olarak ekonomi üzerindeki potansiyel sistemik etki.
- 400.15 KAYİK'lerin finansal durumuna ilişkin kamu yararının önemi nedeniyle paydaşların, KAYİK'ler için denetim işi yürüten bir denetim şirketinin

bağımsızlığına yönelik beklentileri artar. KAYİK'ler için 400.13 paragrafında açıklanan ana hükümler ve uygulama hükümlerinin amacı, bu beklentileri karşılamak ve böylece, paydaşların işletmenin finansal durumunu değerlendirirken kullanabileceği finansal tablolara olan güvenini artırmaktır.

Kullanım ve Dağıtım Konusunda Sınırlama İçeren Raporlar

400.16 Bir denetim raporu, kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içerebilir. Sınırlama içermesi ve Bölüm 800'de belirlenen şartların sağlanması durumunda, bu Kısımda yer alan bağımsızlık hükümleri Bölüm 800'de sunulan şekilde uyarlanabilir.

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimleri

400.17 Bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim mahiyetinde olmayan güvence denetimleri için bağımsızlık standartları Kısım 4B – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık*'ta düzenlenmektedir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

A400.18 Denetim işi yürüten bir denetim şirketi bağımsız olmalıdır.

A400.19 Denetim şirketi; denetim işiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.

...

Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması

...

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

A400.22 Bu Kısımın amaçları doğrultusunda, bir denetim şirketi, aşağıdaki kategorilerden herhangi birine giren bir işletmeyi kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak değerlendirir:

- (a) Halka açık bir işletme,
- (b) Ana faaliyetlerinden biri kamudan mevduat toplamak olan bir işletme,
- (c) Ana faaliyetlerinden biri kamuya sigorta hizmeti vermek olan bir işletme veya
- (ç) 400.15 paragrafında açıklanan amacı karşılamak üzere mevzuat veya mesleki standartlar tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak belirlenen bir işletme.

400.22 U1 Kamu yararını ilgilendiren kuruluş dışındaki terimlerin, 400.15 paragrafında açıklanan amacı karşılamak üzere mevzuat veya mesleki standartlar uyarınca

işletmelere uygulanması durumunda bu tür terimler, eş değer terimler olarak kabul edilir. Bununla birlikte, mevzuat veya mesleki standartların 400.15 paragrafında açıklanan amaçla ilgisi olmayan sebeplerle işletmeleri “kamu yararını ilgilendiren kuruluş” olarak tanımlaması durumunda bu tanımlama, söz konusu işletmelerin Etik Kurallarının amaçları doğrultusunda kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar olduğu anlamına gelmez.

A400.23

A400.22 paragrafına uygunluk sağlarken denetim şirketi, A400.22 (a) ilâ (c) paragraflarında belirtilen kategoriler için mevzuat veya mesleki standartlar tarafından oluşturulan daha açık tanımları dikkate alır.

400.23 U1

A400.22 (a) ilâ (c) paragraflarında belirtilen kategoriler, kapsamlı bir şekilde tanımlanmıştır ve belirli bir ülkede geçerli olabilecek herhangi bir büyüklüğe veya diğer faktörlere ilişkin bir tanıma yer verilmemiştir. Bu nedenle Etik Kurallar, denetçiler için etik standartları belirlemekten sorumlu kurumların bu kategorileri, örneğin aşağıdaki gibi daha açık bir şekilde tanımlamasını öngörür:

- Menkul kıymetlerin alım-satımı için belirli halka açık piyasalara atıfta bulunulması.
- Bankaları veya sigorta şirketlerini tanımlayan mevzuata atıfta bulunulması.
- Ortak mülkiyete sahip bir işletme gibi belirli işletme türleri için muafiyetlerin dâhil edilmesi.
- Bazı işletme türleri için büyüklük kriterlerinin belirlenmesi.

400.23 U2

A400.22 (ç) paragrafı; denetçiler için etik standartları belirlemekten sorumlu kurumların, 400.14 paragrafında belirtilenler gibi faktörleri dikkate alarak, 400.15 paragrafında açıklanan amacı karşılamak için kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara ilişkin kategoriler ekleyeceklerini öngörmektedir. Belirli bir ülkedeki durum ve gerçeklere bağlı olarak, bu tür kategoriler aşağıdakileri içerebilir:

- Emeklilik fonları.
- Kolektif yatırım araçları.
- (Yatırımcılar dışında) çok sayıda paydaşı olan özel işletmeler.
- Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar veya kamu işletmeleri.
- Kamu hizmeti sunan kuruluşlar.

400.24 U1

Bu Kısımın amaçları doğrultusunda, bir denetim şirketinin, diğer işletmeleri kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak değerlendirip değerlendirmeyeceğini belirlemesi teşvik edilir. Bu belirlemeyi yaparken denetim şirketi, 400.14 paragrafında belirtilen faktörlerin yanı sıra aşağıdaki faktörleri de dikkate alabilir:

- İşletmenin yakın gelecekte kamu yararını ilgilendiren kuruluş hâline gelmesinin muhtemel olup olmadığı.
- Benzer durumlarda, önceki denetim şirketinin kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara ilişkin bağımsızlık hükümlerini söz konusu işletmeye uygulayıp uygulamadığı.
- Benzer durumlarda, denetim şirketinin kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara ilişkin bağımsızlık hükümlerini diğer işletmelere uygulayıp uygulamadığı.
- İşletmenin; mevzuat veya mesleki standartlar tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak belirlenip belirlenmediği.
- İşletmenin veya diğer paydaşların denetim şirketinden, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara ilişkin bağımsızlık hükümlerini işletmeye uygulamasını talep edip etmediği ve eğer talep etmişse, bu talebin karşılanmaması için herhangi bir sebebin bulunup bulunmadığı.
- İşletmenin kurumsal yönetim düzenlemeleri (örneğin, üst yönetimden sorumlu olanların ortaklar veya yönetimden farklı olup olmadığı).

Kamuya Açıklama – KAYİK'lere İlişkin Bağımsızlık Hükümlerinin Uygulanması

A400.25 A400.26 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, bir işletmenin finansal tablolarının denetimini yürütürken 400.13 paragrafında açıklanan KAYİK'lere ilişkin bağımsızlık hükümlerini uygulaması durumunda, bilgilerin zamanlamasını ve paydaşlara erişilebilirliğini de dikkate alarak, bu durumu uygun bir şekilde kamuya açıklar.

A400.26 A400.25 paragrafının bir istisnası olarak denetim şirketi, işletmenin gelecekteki gizli planlarının ifşa edilmesine yol açacak olması durumunda, bu tür bir açıklamayı yapmayabilir.

İlişkili İşletmeler

A400.27 “Denetim müşterisi” tanımında belirtildiği üzere, A400.22 ve A400.23 paragrafları uyarınca halka açık bir işletme olan bir denetim müşterisi, tüm ilişkili işletmelerini kapsamaktadır. Diğer tüm müşteriler için, bu Kısımda denetim müşterisine yapılan atıflar, müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmeleri için geçerlidir. Müşterinin bir başka ilişkili işletmesini ilgilendiren bir ilişki veya durumun, denetim şirketinin müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle bağlantılı olduğunu biliyorsa veya bu duruma inanmak için bir sebebi varsa bağımsızlığa yönelik tehditleri tanımlarken, değerlendirirken ve ele alırken denetim ekibi söz konusu ilişkili işletmeyi de dâhil eder.

[400.28–400.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

BÖLÜM 300

KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

...

Yeni Bilgilerin veya Durum ve Gerçeklerdeki Değişikliklerin Değerlendirilmesi

...

300.7 U8 Bir tehdidin düzeyini etkileyebilecek yeni bilgilere veya durum ve gerçeklerdeki değişikliklere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Mesleki hizmetin kapsamının genişletilmesi.
- Müşterinin halka açık bir işletme hâline gelmesi veya başka bir ticari birimi edinmesi.
- İşletmenin başka bir işletmeyle birleşmesi.
- Denetçinin iki müşteri tarafından müştereken görevlendirilmesi ve bu müşteriler arasında bir anlaşmazlık ortaya çıkması.
- Denetçinin kişisel ilişkilerinde veya çekirdek ailesinde bir değişiklik olması.

...

BÖLÜM 600

DENETİM MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI

...

Genel

...

Güvence Dışı Bir Hizmet Sunumunda Yönetim Sorumluluğunun Üstlenilmesi Riski

600.8 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; A400.21 paragrafındaki hükümlere uyulduğundan emin olmadığı müddetçe, denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunduğunda yönetim sorumluluğunu üstleneceğine dair risk bulunmaktadır.

...

Öneri ve tavsiyelerde bulunulması

A600.18 A600.17 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki şartları sağlamak koşuluyla, KAYİK olan bir denetim müşterisine denetim sırasında ortaya çıkan bilgi ve konularla ilgili olarak öneri ve tavsiyelerde bulunabilir:

- (a) Yönetim sorumluluğu üstlenmemek (Bkz.: A400.20 ve A400.21 paragrafları) ve
- (b) Söz konusu tavsiyenin verilmesinden dolayı oluşan -kendi kendini denetleme tehditleri dışında kalan- bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına ilişkin kavramsal çerçeveyi uygulamak.

...

Belirli İlişkili İşletmelere İlişkin Değerlendirmeler

A600.27 Bu bölümde, denetim şirketlerini ve denetim ağına dâhil şirketleri, denetim müşterilerine belirli güvence dışı hizmetleri sunmaktan alıkoyan ana hükümler yer almaktadır. Söz konusu hükümlerin ve A400.20 paragrafında yer alan hükmün bir istisnası olarak, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, finansal tabloları hakkında görüş bildireceği denetim müşterisinin aşağıda yer alan ilişkili işletmelerinin yönetim sorumluluklarını üstlenebilir veya bunlara -normal koşullarda yasaklanacak- belirli güvence dışı hizmetleri sunabilir:

- (a) Müşteri üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip bir işletme,
- (b) Denetim müşterisi üzerinde önemli etkiye sahip ve denetim müşterisi üzerindeki çıkarının önemli bir düzeyde olması dolayısıyla, denetim müşterisi üzerinde doğrudan finansal çıkarı bulunan ancak denetim müşterisi olmayan bir işletme veya
- (c) Denetim müşterisi ile ortak kontrol altında bulunan bir işletme.

Aşağıda yer alan şartların sağlanması hâlinde yukarıdaki durum geçerlidir:

- (i) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ilişkili işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildirmez,
- (ii) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hakkında görüş bildireceği finansal tabloların sahibi işletme için doğrudan veya dolaylı olarak bir yönetim sorumluluğu üstlenmez,
- (iii) Hizmetler kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaz ve
- (iv) Denetim şirketi, bu tür hizmetlerin sunulması sonucu oluşan ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan diğer tehditleri ele alır.

...

ALT BÖLÜM 605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ

...

İç Denetim Hizmeti Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski

A605.3 A400.20 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunarken, denetim şirketi aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:

- (a) Müşterinin; aşağıdakileri gerçekleştirecek, üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapan uygun ve yetkin bir kişiyi atması:
- (i) İç denetim faaliyetlerinden her zaman sorumlu olmak ve
 - (ii) İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi ve sürdürülmesi sorumluluğunu almak.
- (b) Müşterinin, iç denetim hizmetlerinin kapsamını, riskini ve sıklığını gözden geçirmesi, değerlendirmesi ve onaylaması,
- (c) Müşterinin, iç denetim hizmetlerinin yeterliliğini ve iç denetimin yerine getirilmesi sonucu elde edilen bulguları değerlendirmesi,
- (ç) Müşterinin, iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan tavsiyelerden hangilerinin uygulanacağını değerlendirmesi ve uygulama sürecini yönetmesi ve
- (d) Müşterinin, üst yönetimden sorumlu olanlara, iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan önemli bulgu ve tavsiyeleri raporlaması.

...

ALT BÖLÜM 609 – İŞE ALMA HİZMETLERİ

...

İşe Alma Hizmeti Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski

A609.3 A400.20 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Denetim şirketi denetim müşterisine işe alma hizmeti sunarken, aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:

- (a) Müşterinin, pozisyon için adayın işe alınmasıyla ilgili tüm yönetim kararlarını alma sorumluluğunu, tercihen kıdemli yöneticiler arasından, yetkili bir çalışana devretmesi ve
- (b) Müşterinin, aşağıdakiler dâhil, işe alma süreciyle ilgili tüm yönetim kararlarını alması:
- Muhtemel adayların uygunluğuna karar verilmesi ve pozisyon için uygun adayların seçilmesi.
 - İstihdam şartlarının belirlenmesi ve maaş, çalışma saatleri ve diğer menfaatler gibi detaylar için görüşülmesi.

...

TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ

...	...
Birim denetim şirketi	Topluluk denetiminin amaçları açısından bir birimle ilgili denetim çalışması yapan denetim şirkettir.
[Silinmiştir]	[Silinmiştir]
Çekirdek aile	Eş veya bakmakla yükümlü olunan kişilerdir.
...	...
Güvence müşterisi	Sorumlu taraftır ve ayrıca bir doğrulama hizmetinde, denetime konu bilgilerden sorumlu taraftır (sorumlu taraf ile aynı kişi olabilir).
Halka açık işletme	Bir menkul kıymetler borsasında kote edilmiş olması dâhil olmak üzere, kamuya açık bir piyasa mekanizması aracılığıyla devredilebilen ve alınıp satılabilen finansal araçlar ihraç eden bir işletmedir. <i>İlgili sermaye piyasası mevzuatı tarafından tanımlandığı şekliyle borsada işlem gören bir işletme, halka açık işletmeye örnek teşkil eder.</i>
...	...
Kamu yararını ilgilendiren kuruluş (KAYİK)	Kısım 4A'nın amaçları doğrultusunda, bir işletme aşağıdaki kategorilerden herhangi birine girdiğinde kamu yararını ilgilendiren kuruluş sayılır: (a) Halka açık bir işletme, (b) Ana faaliyetlerinden biri kamudan mevduat toplamak olan bir işletme, (c) Ana faaliyetlerinden biri kamuya sigorta hizmeti vermek olan bir işletme veya (ç) 400.15 paragrafında açıklanan amacı karşılamak üzere mevzuat veya mesleki standartlar tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak belirlenen bir işletme. Etik Kurallar, 400.23 U1 ve 400.23 U2 paragraflarında açıklandığı üzere, kategorilerin daha açık bir şekilde tanımlanmasını veya kategorilere eklemeler yapılmasını öngörür.
...	...

YÜRÜRLÜK TARİHİ

Borsada İşlem Gören İşletme ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Tanımları Projesi Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler, 31/12/2024 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın Revize
Edilmesi Nedeniyle BDS 700 ve BDS 260'ta
Yapılan Değişiklikler**

Yeni eklenen paragraflar (BDS 700, A35A gibi) söz konusu Standardın ana metnine teselsül ettirilerek ve ilgili atıf paragrafları da buna uygun olarak işlenecektir. Dipnot numaraları, ilgili Standartta yer alan dipnotların sıralamasına uygun bir şekilde numaralandırılacaktır.

BDS 700

FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA

...

Ana Hükümler

...

Denetçi Raporu

...

Görüşün Dayanağı

28. Denetçi raporunda, Görüş bölümünün hemen ardından “Görüşün Dayanağı” başlıklı bir bölüm yer alır ve bu bölümde (Bkz.: A32 paragrafı):

...

(c) Denetçinin etik hükümler uyarınca, denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiği açıklanır.

(i) Bu açıklamada, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağına ve/veya Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*’a (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) atıfta bulunulur (Bkz.: A34–A35, A37–A38 paragrafları),

(ii) Etik hükümler, denetçinin belirli işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine özgü bağımsızlık hükümlerini uygulaması durumunda bunu kamuya açıklamasını zorunlu kılıyorsa bu açıklamada, denetçinin, söz konusu işletmelerin denetimleri için geçerli olan bağımsızlık hükümleri uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu belirtilir (Bkz.: A35A paragrafı) ve

...

Mevzuatta Öngörülen Denetçi Raporu

50. Mevzuatta, denetçinin belirli bir rapor şeklini veya metnini kullanması öngörülüyorsa, asgari olarak aşağıdaki unsurların her birini içeriyor olması şartıyla denetçi raporunda, Bağımsız Denetim Standartlarına atıfta bulunulur (Bkz.: A70-A71 paragrafları):

...

(d) Denetçinin etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız

olduğuna ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğine dair bir açıklama.

- (i) Bu açıklamada, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağı belirtilir ve/veya Etik Kurallara atıfta bulunulur.
- (ii) Etik hükümler, denetçinin belirli işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine özgü bağımsızlık hükümlerini uygulaması durumunda bunu kamuya açıklamasını zorunlu kılıyorsa bu açıklamada, denetçinin, söz konusu işletmelerin denimleri için geçerli olan bağımsızlık hükümleri uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu belirtilir.

...

- (g) Uygun hâllerde, BDS 701'le zorunlu kılınan bilgiler ile mevzuatta denetime ilişkin öngörülen ilâve bilgileri içeren bir bölüm. Bu bölümde BDS 701'deki raporlama yükümlülükleri -bu yükümlülüklerle tutarsız olmayacak şekilde- ele alınır¹ (Bkz.: A72-A75 paragrafları).

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

Etik hükümler (Bkz.: 28(c) paragrafı)

- A34. Denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağının belirtilmesi, denetimde tabi olunan bu hükümlere ilişkin şeffaflığı artırır. BDS 200; etik hükümlerin, genellikle Etik Kurallar ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden olduğunu açıklar.² Etik hükümlerin Etik Kuralları da içermesi durumunda, bu Kurallara atıfta bulunulabilir. Etik Kuralların denetimle ilgili etik hükümlerin tamamını kapsamaması hâlinde ise, etik hükümlerin kaynağının belirtilmesine gerek yoktur.
- A35. Bazı ülkelerde, etik hükümler; etik kurallar ile mevzuattaki ilâve kural ve yükümlülükler gibi farklı birçok kaynaktan yer alabilir. Bağımsızlığa ilişkin hükümler ile diğer etik hükümlerin sınırlı sayıdaki kaynaktan yer alması durumunda, denetçi ilgili kaynağın/kaynakların (örneğin, ilgili ülkedeki geçerli kural ya da mevzuatın) ismine yer vermeyi seçebileceği gibi, bu kaynakları uygun şekilde özetleyen genel kabul görmüş bir terime de (örneğin, X ülkesindeki özel işletmelerin denetimlerine ilişkin bağımsızlık hükümleri) atıfta bulunulabilir.
- A35A. Etik hükümler;
- Etik Kurallar'da yer alan kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarının denetimlerine ilişkin bağımsızlık hükümleri gibi, ilgili etik hükümlerde belirtilen belirli işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine özgü bağımsızlık hükümleri oluşturabilir. Etik hükümler ayrıca, denetçinin, söz konusu

¹ BDS 701, 11-16 ncı paragraflar

² BDS 200, A17 paragrafı

bağımsızlık hükümlerinin etik hükümlerde belirtilen işletmeler dışındaki işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine uygulanmasının uygun olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılabilir veya teşvik edebilir.

- Denetçinin, belirli işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine özgü bağımsızlık hükümlerini uygulaması durumunda bunu kamuya açıklamasını zorunlu kılabilir. Örneğin, Etik Kurallar; denetim şirketinin, bir işletmenin finansal tablolarının denetimini yürütürken, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara ilişkin bağımsızlık hükümlerini uygulaması hâlinde bu durumu, işletmenin gelecekteki gizli planlarının ifşa edilmesine yol açmadığı sürece, kamuya açıklamasını zorunlu kılar.³

BDS 260'ta, yukarıda belirtilen durumlar hakkında kurulacak iletişim dâhil olmak üzere, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişime ilişkin hükümler ve rehberlik yer alır.⁴

- A36. Bağımsızlığa ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde uygulananlar dâhil olmak üzere, etik hükümlerin kaynakları hakkında denetçi raporunda daha ayrıntılı bilgi verilmesi, mevzuat, varsa uygulanan diğer denetim standartları seti ya da denetim sözleşmesinin şartları tarafından da zorunlu kılınabilir.

...

Ek

(Bkz.: A19 paragrafı)

...

Örnek 1: Borsada İşlem Gören Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'un (Revize) hükümleri uygulanmamıştır).
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır. Etik Kurallar ve mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarının denetimleri için geçerli olan bağımsızlık hükümlerini içerir. Bunlar ayrıca, denetçinin, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarının denetimleri için geçerli olan bağımsızlık hükümlerini uyguladığını kamuya açıklamasını zorunlu kılar.

...

³ Etik Kurallar, A400.25-A400.26 paragrafları

⁴ BDS 260, 16A ve A29 paragrafları

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁵

...

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGG tarafından yayımlanan ve -uygun hâllerde- kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarının bağımsız denetimleri için geçerli olan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ile kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarının bağımsız denetimleriyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

...

Örnek 2: Borsada İşlem Gören Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Konsolide Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bağlı ortaklıkları bulunan bir işletmenin topluluk denetimidir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün (Revize) hükümleri uygulanmıştır).
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'dan (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* oluşmaktadır. Etik Kurallar ve mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarının denetimleri için geçerli olan bağımsızlık hükümlerini içerir. Bunlar ayrıca, denetçinin, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarının denetimleri için geçerli olan bağımsızlık hükümlerini uyguladığını kamuya açıklamasını zorunlu kılar.

...

⁵ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁶

...

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGG tarafından yayımlanan ve -uygun hâllerde- kamu yararını ilgilendiren kuruluşların konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimleri için geçerli olan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ile kamu yararı ilgilendiren kuruluşların konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimleriyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Topluluktan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

...

BDS 260

ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM

...

Ana Hükümler

...

Bildirilmesi Gereken Hususlar

...

Denetçinin Bağımsızlığı

16A. Denetçi, bağımsızlıkla ilgili olan hükümler ile -uygun hâllerde- belirli işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine özgü bağımsızlık hükümleri dâhil, denetimde uyguladığı etik hükümleri üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir. (Bkz.: A29 paragrafı)

17. Denetçi, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerde, üst yönetimden sorumlu olanlara aşağıdaki hususlar hakkında bildirimde bulunur:

- Denetim ekibinin, -uygun hâllerde- denetim şirketindeki ilgili diğer kişilerin, denetim şirketinin ve -varsa- denetim ağına dâhil şirketlerin, bağımsızlığa ilişkin

⁶ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

etik hükümlere uygunluk sağladıklarına dair bir açıklama ve

- (i) Denetçinin mesleki muhakemesine göre denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler ile işletme arasındaki, bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek bütün ilişki ve hususlar. Bu bildirim, finansal tabloların kapsadığı dönemde denetim şirketi ve denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından işletmeye ve işletmenin kontrol ettiği topluluğa bağlı birimlere verilen denetim ve denetim dışı hizmetlere ilişkin toplam ücretleri de içerir. Bu ücretler, hizmetlerin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisini üst yönetimden sorumlu olanların değerlendirmesine yardımcı olması amacıyla uygun bölümlere ayrılır ve
- (ii) Kabul edilebilir bir düzeyde olmayan bağımsızlığa yönelik tehditlere ilişkin, tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak veya tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak dâhil, tehditleri ele almaya yönelik atılan adımlar (Bkz.: A30-A32 paragrafları).

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

Denetçinin Bağımsızlığı (Bkz.: 16A-17 nci paragraflar)

A29. Denetçinin finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil, etik hükümlere uyması⁷ ve uyguladığı etik hükümler hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurması zorunludur. Etik hükümler;

- Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'da (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) yer alan kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarının denetimlerine ilişkin bağımsızlık hükümleri gibi, ilgili etik hükümlerde belirtilen belirli işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine özgü bağımsızlık hükümleri oluşturabilir. Denetimin şartları açısından uygulanabilir olması hâlinde bu BDS ayrıca, denetçinin bu tür bağımsızlık hükümlerini uyguladığını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini zorunlu kılar.
- İlgili etik hükümlerde belirtilen belirli işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine özgü bağımsızlık hükümlerini uygulaması durumunda denetçinin bunu kamuya açıklamasını zorunlu kılabilir.⁸ BDS 700, denetçinin bağımsızlığına ilişkin denetçi raporuna yönelik hükümleri ve denetçinin uyguladığı etik hükümleri ele alır.⁹
- Denetçinin, belirli işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine özgü bağımsızlık hükümlerinin, etik hükümlerde belirtilmeyen diğer işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine uygulanmasının uygun olup olmadığını

⁷ BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 14 üncü paragraf

⁸ Etik Kurallar, A400.25-A400.26 paragrafları

⁹ BDS 700, 28(c) paragrafı

belirlemesini zorunlu kılabilir veya teşvik edebilir. Bu durumda ve söz konusu bağımsızlık hükümlerini uyguladığında bunu kamuya açıklamasının zorunlu kılınması hâlinde denetçi, işletmenin niteliğinin yanlış anlaşılmasına ilişkin bir riskin olup olmadığını ve ilave açıklama yapılmasının gerekip gerekmediğini, yönetimle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edebilir.

...

- A31. Bağımsızlık yükümlülüğüne ilişkin ihlallerin tespit edildiği durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak özel bildirimler etik hükümlerle ya da mevzuatla, belirlenebilir. Örneğin, Etik Kurallar herhangi bir ihlalin ve bu ihlale karşı denetim şirketinin attığı adımların ya da aldığı önlemlerin yazılı olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini zorunlu kılar.¹⁰

...

¹⁰ Etik Kurallar, A400.80-A400.82 ve A400.84 paragrafları

YÜRÜRLÜK TARİHİ

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın Revize Edilmesi Nedeniyle BDS 700 ve BDS 260'ta Yapılan Değişiklikler, 31/12/2024 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.