

IESBA

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®



# **Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin ve Diğer Uygun Gözden Geçirenlerin Tarafsızlıklarının Ele Alınması Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler**

Telif Hakkı, Ticari Marka ve İzin Bilgileri:

Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), Nihai Taslaklar, İstişare Belgeleri ve diğer IESBA yayınları IFAC tarafından yayımlanır ve telif hakkı IFAC'e aittir.

IESBA ve IFAC, bu yayındaki materyale dayanarak hareket eden veya hareket etmekten imtina eden herhangi bir kişinin neden olduğu kayıplardan, bu tür bir zararın ihmalden veya başka bir durumdan kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın sorumluluk kabul etmez.

'Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu, ' Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)', 'Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu', 'IESBA', IFAC, IESBA logosu ve IFAC logosu ABD ve diğer ülkelerde IFAC'ın ticari markaları, tescilli ticari markaları ve hizmet markalarıdır.

Telif hakkı © Ocak 2021, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC) aittir. Tüm hakları saklıdır. Bu belgenin yalnızca kişisel ve ticari olmayan kullanım için faydalandığı durumlar dışında tercüme edilmesi, çoğaltılması, saklanması veya iletilmesi veya diğer benzer kullanımların yapılması için yazılı izin gereklidir. [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) ile iletişime geçiniz.

Bu metin, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) izniyle, Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan ilgili uluslararası standardın Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yapıldığı şekliyle Türkçe tercümesinin tamamını veya bir kısmını yeniden üretmektedir ve IFAC tarafından Ocak 2021'de orijinal hâli İngilizce olarak yayınlanmıştır. Bu tür metinlerin Türkiye'de yalnızca ticari olmayan amaçlarla Türkçe olarak çoğaltılmasına izin verilmektedir. Mevcut diğer tüm hakları saklıdır. IESBA'nın Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin ve Diğer Uygun Gözden Geçirenlerin Tarafsızlıklarının Ele Alınması Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler'in onaylanmış metni, IFAC tarafından İngilizce dilinde yayınlanan metindir. IFAC, çevirinin doğruluğu ve eksiksizliği veya bunun sonucunda ortaya çıkabilecek eylemler için hiçbir sorumluluk kabul etmez.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin ve Diğer Uygun Gözden Geçirenlerin Tarafsızlıklarının Ele Alınması Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler'in İngilizce dilindeki metni © 2021 IFAC tarafından yayınlanmıştır. Tüm hakları saklıdır.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin ve Diğer Uygun Gözden Geçirenlerin Tarafsızlıklarının Ele Alınması Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan

Değişiklikler Türkçe metne © 2023, IFAC tarafından izin verilmiştir. Tüm hakları saklıdır.

Orijinal başlık: Objectivity of Engagement Quality Reviewer and Other Appropriate Reviewers

Bu belgeyi çoğaltmak, saklamak veya iletmek ya da diğer benzer kullanımları yapmak için izin almak için [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) ile iletişime geçiniz.

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

## **KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER**

### **BÖLÜM 300**

#### **KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI**

...

##### **Tehditlerin Belirlenmesi**

300.6 U1 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler çok çeşitli durum ve gerçeklerden kaynaklanabilir. Tehdit sınıfları 120.6 U3 paragrafında tanımlanmaktadır. Hizmet sunarken denetçinin karşılaşılabileceği tehditlerin kaynaklanabileceği söz konusu durum ve gerçeklere ilişkin örnekler her bir tehdit sınıfı bazında aşağıda yer almaktadır:

(a) Kişisel Çıkar Tehditleri

- Denetçinin, müşteride doğrudan finansal çıkarının bulunması.
- Denetçinin, yeni bir iş almak için düşük fiyat teklifinde bulunması ve bu fiyatın işin teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütülmesini zorlaştırabilecek kadar düşük olması.
- Denetçinin, müşterisiyle yakın bir iş ilişkisinin bulunması.
- Denetçinin, kişisel kazanç amacıyla kullanılacak gizli bilgilere erişiminin bulunması.
- Denetçinin, çalıştığı denetim şirketindeki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğu mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi.

(b) Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

- Bir denetçinin, finansal sistemleri uyguladıktan sonra bu sistemlerin işleyiş etkinliğine ilişkin güvence raporu düzenlemesi.
- Bir denetçinin, güvence denetiminin konusunu teşkil eden kayıtları oluşturmak için kullanılacak olan orijinal verileri hazırlaması.

(c) Taraf Tutma Tehditleri

- Denetçinin, müşterinin çıkarlarını gözetmesi veya hisse senetlerinin lehine tanıtım yapması.

- Denetçinin, üçüncü taraflarla yaşanan hukuki bir davada veya anlaşmazlıkta, müşterisi adına bir avukat gibi hareket etmesi.
- Denetçinin, müşterinin lehine bir yasal düzenleme yapılması için çalışması.

(ç) Yakınlık Tehditleri

- Denetçinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması.
- Müşterinin yöneticisinin veya yetkilisinin ya da müşteriye sunulan hizmetin konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda istihdam ettiği diğer bir çalışanın, yakın bir zamanda sorumlu denetçi olarak hizmet vermiş olması.
- Denetim ekibinin bir üyesinin, denetim müşterisiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması.
- Bir tehdidi ele almak için önlem olarak, uygun bir gözden geçiren kişi sıfatıyla hizmet verdiği değerlendirilen kişinin, çalışmalarını yürüten kişiyle yakın bir ilişkisi olması.

(d) Yıldırma Tehditleri

- Denetçinin, mesleki bir husustaki anlaşmazlık sebebiyle sözleşmenin veya denetim şirketindeki işinin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi.
- Müşterinin ilgili konu hakkında daha fazla bilgi sahibi -uzmanlığı- olması nedeniyle, müşterinin vardığı yargılarla hemfikir olması konusunda, denetçinin kendisine baskı yapıldığını hissetmesi.
- Denetçinin, uygun olmayan bir muhasebe uygulamasını onaylamaması durumunda, önceden planlanmış bir terfinin olmayacağına dair bilgilendirilmesi.
- Denetçinin, müşteriden önemli bir hediye kabul etmiş olması ve bu durumun kamuya açıklanacağı hususuyla tehdit edilmesi.

## Tehditlerin Değerlendirilmesi

...

## Tehditlerin Ele Alınması

300.8 U1 A120.10–120.10 U2 paragrafları, kabul edilebilir bir düzeyde olmayan tehditlerin ele alınmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

## *Önlemlere İlişkin Örnekler*

300.8 U2 Önlemler, durum ve gerçeklere bağlı olarak değişir. Belirli durumlarda tehditleri ele almaya yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Bir iş kabul edildiğinde, gerekli görevler için ilave zaman ve nitelikli personel sağlanması, kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.
- Ekibin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin yapılan çalışmalarını gözden geçirmesi veya gerektiğinde tavsiyelerde bulunması, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
- Bir güvence müşterisine güvence dışı hizmetlerin sunulması için ayrı raporlama kanallarına sahip farklı yöneticilerin ve iş ekiplerinin kullanılması; kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yakınlık tehditlerini ele alabilir.
- İşin bir kısmının yürütülmesine veya yeniden yürütülmesine başka bir denetim şirketinin dâhil edilmesi; kendi kendini denetleme, taraf tutma, yakınlık veya yıldırma tehditlerini ele alabilir.
- Tavsiye edilen hizmet veya ürünler için alınan her türlü yönlendirme ücretlerinin veya komisyon düzenlemelerinin müşteriye açıklanması, kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.
- Gizli nitelikteki hususlar ele alınırken ekiplerin ayrılması, kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.

300.8 U3 Kısım 3'ün kalan bölümleri ve *Bağımsızlık Standartları*, mesleki hizmetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkabilecek belirli tehditleri tanımlar ve bu tehditleri ele alabilecek adımlara ilişkin örnekler içerir.

### Uygun Gözden Geçiren Kişi

300.8 U4 Uygun bir gözden geçiren kişi; yürütülen ilgili çalışmayı veya sunulan hizmeti tarafsız bir şekilde gözden geçirmek için gerekli bilgi, beceri, deneyim ve yetkiye sahip bir denetçidir.

## **BÖLÜM 325**

### **KALİTEYİ GÖZDEN GEÇİREN KİŞİNİN VE DİĞER UYGUN GÖZDEN GEÇİREN KİŞİLERİN TARAFSIZLIĞI**

#### **Giriş**

325.1 Denetçiler; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.

325.2 Gözden geçirilen çalışmaya dâhil olan veya söz konusu çalışmayı yürütmekten sorumlu kişilerle yakın ilişkileri olan bir kişinin kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanması, tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen tehditleri oluşturabilir.

325.3 Bu bölüm, kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığına ilişkin kavramsal çerçevenin uygulama hükümlerini düzenler.

325.4 Kaliteyi gözden geçiren kişi ayrıca, 300.8 U4 paragrafında açıklandığı üzere uygun bir gözden geçiren kişi örneğidir. Bu nedenle, bu bölümde yer alan uygulama hükümleri denetçinin, belirlenen tehditleri ele almak için bir önlem olarak yürütülen çalışmayı gözden geçirmesi amacıyla uygun bir gözden geçiren kişiyi atadığı durumlarda uygulanabilir.

## **Uygulama Hükümleri**

### **Genel**

325.5 U1 Kaliteli denetimler; denetimlerin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması, yürütülmesi ve raporlanmasıyla gerçekleştirilebilir. KYS 1, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamındaki sorumluluklarını belirler ve denetimin yürütülmesiyle ilgili kalite risklerine karşı yapılacak işleri tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir. Risklere verilecek bu tür karşılıklar, KYS 2 uyarınca yapılacak kalite gözden geçirmelerini ele alan politika veya prosedürler oluşturulmasını içerir.

325.5 U2 Kaliteyi gözden geçiren kişi, denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.

### **Tehditlerin Belirlenmesi**

325.6 U1 Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanan bir denetçinin tarafsızlığına yönelik tehditlerin oluşabileceği durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

(a) Kişisel Çıkar Tehdidi

- Her biri diğerinin işinde, kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet veren iki sorumlu denetçi.

(b) Kendi Kendini Denetleme Tehdidi

- Bir denetçinin, önceden sorumlu denetçi olarak hizmet verdiği bir denetim işinde, sonradan kaliteyi gözden geçiren kişi sıfatıyla hizmet vermesi.

(c) Yakınlık Tehdidi

- Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet veren bir denetçinin, denetime dâhil olan başka bir kişiyle yakın bir ilişkisi olması veya bu kişinin çekirdek ailesinin bir üyesi olması.

(d) Yıldırma Tehdidi

- Bir denetimde kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet veren bir denetçinin, söz konusu denetimden sorumlu ortak veya kilit yöneticiye doğrudan raporlama kanalına sahip olması.

**Tehditlerin Değerlendirilmesi**

325.7 U1 Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanan bir kişinin tarafsızlığına yönelik tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Kişinin rolü ve kıdemi.
- Denetime katılan diğer kişilerle olan ilişkisinin niteliği.
- Daha önce denetime katıldığı süre ve kişinin denetimdeki rolü.
- Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanmadan önce denetime en son ne zaman katıldığı ve denetimin şartlarındaki müteakip ilgili değişiklikler.
- Denetime daha önceki herhangi bir katılımında, kişinin önemli muhakemelerde bulunmasını gerektiren hususların niteliği ve karmaşıklığı.

**Tehditlerin Ele Alınması**

325.8 U1 Denetim şirketi içerisindeki raporlama sorumluluklarının yeniden belirlenmesi, yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

325.8 U2 Denetimde yer almış bir kişinin, kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanmasından önce yeterli bir sürenin (ara verme süresi) geçmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

*Ara Verme Süresi*

325.8 U3 KYS 2; denetim şirketinin, liyakate ilişkin şartlara göre, sorumlu denetçinin kalitenin gözden geçirilmesi görevini üstlenmesinden önce iki yıllık bir ara verme süresi belirleyen politika veya prosedürler oluşturmasını gerektirir. Bu, tarafsızlık ilkesine uyumu ve kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesini sağlamaya katkıda bulunur.

325.8.U4 KYS 2'nin gerektirdiği ara verme süresi, Bölüm 540'ta yer alan ve bir denetim müşterisiyle uzun süreli ilişki neticesinde oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri ele almak için tasarlanmış olan yönetici rotasyonu hükümlerinden farklıdır ve bu hükümleri değiştirmez.



## BÖLÜM 540

### ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

#### *KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

**A540.5** A540.7–A540.9 paragraflarında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, KAYİK’in denetimi konusunda, bir kişi kümülatif olarak yedi yıldan (azami denetlenebilir dönem) daha fazla bir süre aşağıdaki rollerden herhangi birini veya bu tür rollerin bileşimini üstlenemez:

- (a) Sorumlu denetçi,
- (b) İşin kalitesinin ~~yönelik~~ gözden geçirmeden sorumlu olarak atanan bir kişi veya
- (c) Diğer herhangi bir kilit denetçi rolü.

Azami denetlenebilir dönem sonrasında söz konusu kişi, A540.11–A540.19 paragraflarındaki hükümlere uygun olarak bir “ara verme süresi” geçirir.

**A540.6** Azami denetlenebilir dönemin hesaplanmasında, kişi A540.5(a)–(c) paragrafındaki herhangi bir rolü asgari bir süre için üstlenmeyi bırakmadıkça yılların sayımı yeniden başlatılamaz. Söz konusu asgari süre, kişinin bu tür bir katılımı sonlandırmasından hemen önceki yılda hizmet verdiği rolüne uygun olarak, en az A540.11–A540.13 paragrafları uyarınca belirlenen ara verme süresine eşit olan ve birbirini takip eden bir süredir.

...

#### Ara Verme Süresi

**A540.11** Kişinin kümülatif olarak yedi yıl boyunca sorumlu denetçi olması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden beş yıl olmalıdır.

**A540.12** Kişi, denetimin kalitesinin ~~yönelik~~ gözden geçirmeden sorumlu olarak atandığında ve bu sıfatla kümülatif olarak yedi yıl görev yaptığında, ara verme süresi birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

**A540.13** Kişinin A540.11 ve A540.12 paragraflarında düzenlenen sıfatlardan farklı bir kilit denetçi rolünde kümülatif olarak yedi yıl görev yapması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden iki yıl olmalıdır.

540.13 U1 Bu bölümdeki yönetici rotasyonu hükümleri, sorumlu denetçinin kalitenin gözden geçirilmesi görevini üstlenmesinden önce, liyakate ilişkin şartlara göre KYS 2’nin gerektirdiği ara verme süresinden farklıdır ve bu süreyi değiştirmez (Bkz.: 325.8 U4 paragrafı).

Birden fazla kilit denetçi rolünde hizmet verilmesi

...

## **YÜRÜRLÜK TARİHİ**

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